

UNIVERSITÉ DE LYON - FACULTÉ DE DROIT

La fusion
des contributions directes
et de l'enregistrement

THÈSE

SOUTENUE

DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE LYON
POUR LE DOCTORAT EN DROIT

PAR

Charles BARRAU



LYON

Imprimerie BOSC Frères & RIOU
42, Quai Gailleton, 42

1930

**LA FUSION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES
ET DE L'ENREGISTREMENT**



Digitized by the Internet Archive
in 2026

UNIVERSITÉ DE LYON - FACULTÉ DE DROIT

La fusion
des contributions directes
et de l'enregistrement

THÈSE

SOUTENUE

DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE LYON
POUR LE DOCTORAT EN DROIT

PAR

Charles BARRAU



LYON

Imprimerie BOSC Frères & RIOU
42, Quai Gailleton, 42

1930

UNIVERSITÉ DE LYON - FACULTÉ DE DROIT

Professeurs honoraires :

- MM. APPLETON (Charles), ✱, ✱.
APPLETON (Jean), O. ✱, ✱ I.
GARRAUD, ✱, ✱ I.;



Professeurs

- M. JOSSERAND, ✱, ✱ I., Doyen, Professeur de *Droit civil*, quai Gailleton, 29.
PIC (Paul), ✱ O., ✱ I., Professeur de *Droit international public*, place Ollier, 2.
LAMBERT, ✱, ✱ I., Professeur de *Droit comparé*, rue Sully, 24.
BOUVIER, ✱, ✱ I., Professeur de *Droit administratif*, avenue de Saxe, 186.
LAMEIRE, ✱ I., Professeur de *Droit constitutionnel*, 44, chemin de Vassieux, Caluire (Rhône).
LÉVY, ✱, ✱ I., Professeur de *Droit civil*, rue Pierre-Corneille, 61.
GONNARD, ✱, ✱ I., Professeur d'*Economie politique*, rue Vaubecour, 34 bis.
ANTONELLI, ✱, ✱, ✱ I., Professeur d'*Histoire des doctrines économiques*, avenue de Noailles, 17.
PERROUD, ✱, ✱ I., Professeur de *Procédure civile*, quai des Brotteaux, 2 (V. 9-50).
COHENDY (Georges), ✱ I., Professeur de *Droit commercial général*, quai Saint-Vincent, 46 (B. 37-36).
GARRAUD (Pierre), ✱, ✱, Professeur de *Droit criminel*, cours de la Liberté, 29. Assesseur du Doyen.
ROUBIER, ✱, Professeur de *Droit civil*, rue Pierre-Corneille, 107.

Agrégés

- MM. PHILIP, chargé de cours d'*Economie politique*.
LAMBERT (Jacques), *Histoire du Droit*.
PERROUX (François), *Science des Finances*.
FALETTI, *Droit romain*.
DE LAPLANCHE, *Droit romain*.

Chargé de cours

- M. CONDOMINE, ✱ A., *Droit civil* (Capacité, 1^{re} année).

Secrétariat

- M. DUBROCA, ✱ A., *secrétaire*.

MEMBRES DU JURY

- M. BOUVIER, Professeur à la Faculté de Droit, *président*.
MM. ROUBIER, Professeur à la Faculté de Droit }
PERROUX François, agrégé à la Faculté de Droit } *assesseurs*.

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

LA FUSION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES ET DE L'ENREGISTREMENT

Introduction

De tous les problèmes que soulève la fiscalité complexe d'après guerre, l'un des plus difficiles et des plus urgents à résoudre a trait certainement à l'adaptation des services d'exécution au rôle qui leur a été assigné. Suivant la solution adoptée, notre système fiscal répondra aux buts du législateur, satisfera l'idéal de justice du contribuable ou sera une source d'abus et de désordre financier.

Jusqu'aux années qui ont immédiatement précédé la guerre, nos administrations fiscales ont paru, dans leur ensemble, normalement adaptées à leurs fonctions. Il en était ainsi des deux vieilles Régies des Contributions directes et de l'Enregistrement. Chacune d'elles opérait dans des compartiments distincts de la fiscalité et l'assiette de leurs impôts obéissait aux règles les plus différentes.

« L'Enregistrement était outillé pour analyser et
« taxer des actes et des déclarations. L'Administra-
« tion des Contributions directes tenait à jour la liste
« des contribuables et le répertoire des signes exté-

« rieurs sur lesquels étaient assis nos anciens impôts directs » (1).

L'autonomie des deux Administrations apparaissait donc, en principe, justifiée et motivée par la législation en vigueur.

Cependant, dès cette époque, un observateur averti pouvait relever diverses imperfections dans la marche et l'organisation des services.

Pour des raisons multiples, le service des mutations cadastrales, si bien conçu en théorie, n'était pas, dans la pratique, effectué avec toute la précision désirable. Le nombre des erreurs contenues dans les matrices atteignait un pourcentage invraisemblable.

D'autre part, la concentration des fortunes dans les grands centres avait eu pour effet d'accroître, dans des proportions considérables, la besogne matérielle dans la plupart des bureaux de l'Enregistrement des villes, au détriment du contrôle et de la répression d'une fraude de plus en plus généralisée. Par contre, dans les milieux ruraux, un grand nombre de receveurs étaient assez souvent inoccupés.

L'introduction dans notre fiscalité d'un système d'impôts sur le revenu à grand rendement allait modifier les attributions et les méthodes de l'Administration des Contributions directes. Sans doute, les anciennes contributions subsistaient toujours dans le cadre des finances locales, mais elles devaient prendre, par comparaison avec le nouvel ensemble fiscal,

(1) ALLIX. *Traité élémentaire de Science des Finances et de Législation financière française*. Rousseau, 1927, p. 245.

un caractère secondaire. Désormais, la tâche essentielle du contrôleur des Contributions directes allait être de taxer des revenus effectifs d'après les déclarations des contribuables. Le contrôle de ces dernières l'amènerait à pénétrer dans toutes les branches de l'activité humaine, à percer le secret des fortunes qu'un intérêt trop manifeste porterait à se dissimuler. Du même coup, la délimitation théorique entre les attributions des deux régies a, peut-on dire, complètement disparu.

On ne semble pas s'être préoccupé à ce moment, l'un des plus critiques de l'histoire financière du pays, si le vieux mécanisme administratif avec ses cloisons étanches, ses traditions, ses routines était approprié à ses nouvelles fonctions. Le législateur est allé au plus pressé.

Harmonieux et équitable dans son ensemble, le système d'impôts sur le revenu : l'impôt général et les huit cédules créés par les lois des 29 mars 1914 et 31 juillet 1917, ont été répartis entre les deux Administrations des Contributions directes et de l'Enregistrement. Cette dernière qui, depuis la loi du 29 juin 1872 percevait l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, a reçu en partage une seconde cédule afférente aux revenus des créances, dépôts et cautionnements. Le surplus a été attribué à l'Administration des Contributions directes.

L'appréciation et la constatation des facultés des contribuables devaient soulever les plus sérieuses difficultés. Une évasion fiscale intense ne pouvait être que la conséquence logique du rendement énorme

qu'on allait exiger des nouveaux impôts. Dès lors, il devenait d'une importance capitale de soumettre les déclarations des contribuables à un contrôle effectif. C'est de ce contrôle que dépendait, dans une large mesure, l'importance du rendement des impôts. Mais à le pousser trop loin, on risquait aussi de le rendre odieux et de transformer le nouveau système fiscal en instrument d'oppression. Par ailleurs, l'Administration pouvait se trouver débordée par une tâche hors de proportion avec ses moyens.

Des droits d'investigation étendus ont été successivement accordés aux contrôleurs; mais, écrasés par la besogne matérielle la plus formidable que des agents du fisc aient jamais eu à supporter, ils n'étaient généralement pas en mesure de consacrer à leurs recherches et au contrôle de l'impôt tout le temps nécessaire. D'autre part, les armes de répression dont on les a dotés se sont révélées, à l'usage, d'une efficacité douteuse. Enfin, avant de mettre en œuvre des procédures vexatoires, la logique commandait à l'Administration d'utiliser d'abord, en vue de son contrôle, les renseignements contenus dans ses archives. Soit à cause du nombre réduit de ses agents, soit en raison de leur répartition différente sur le territoire, il ne semble pas qu'elle ait été toujours en mesure de le faire. C'est ainsi que l'Administration des Contributions directes eût pu trouver dans les archives de l'Enregistrement les renseignements les plus précieux. Dans la pratique, elle en usait fort peu. D'ailleurs y eût-elle puisé abondamment, il y aurait eu un illogisme évident à lui faite tenir en

second exemplaire la plupart des documents de la Régie voisine. Inversement, un certain nombre d'impôts recouvrés par cette dernière pouvaient être contrôlés à l'aide des déclarations reçues par les Contributions directes.

De là est née l'idée de la fusion des deux Régies et elle devait gagner les Pouvoirs publics.

Une grave crise de personnel dans l'Administration des Contributions directes et, à un moindre degré, dans celle de l'Enregistrement, allait hâter l'avènement de la réforme. La guerre avait causé chez l'une et chez l'autre des vides irréparables. En outre, le recrutement faisait l'objet des plus grandes difficultés. « Non seulement la guerre empêcha l'Administration de s'attacher les cadres nouveaux qui lui « étaient nécessaires, mais elle ne lui permit même « pas de conserver ses effectifs anciens. On ne recruta « plus de contrôleurs pendant cette période et c'est « à tel point qu'au 1^{er} janvier 1918, sur un total de « 950 divisions de contrôle, 115 postes étaient va- « cants. La situation ne s'est d'ailleurs pas améliorée « dans les années qui suivirent la guerre. De nom- « breux postes sont restés totalement vacants ou fu- « rent occupés par de simples surnuméraires n'ayant « même pas subi la totalité de leurs examens profes- « sionnels. Au 1^{er} janvier 1925, 233 postes étaient va- « cants. Au 1^{er} janvier 1926, dans le département de « la Seine, qui est compris pour un tiers dans le pro- « duit des rôles généraux, 58 postes étaient gérés par « des surnuméraires. Dans le département du Nord, « le deuxième au point de vue de l'importance, sur

« 59 postes de contrôleurs principaux, 42 ont été, jus-
 « qu'en septembre 1926, à défaut de mieux, confiés
 « à des débutants ou à des surnuméraires. Le per-
 « sonnel ainsi constitué n'était d'ailleurs même pas
 « encadré ni guidé par un solide corps d'employés
 « supérieurs ; de nombreux postes d'inspecteurs sont
 « restés également vacants ; dans le Nord, par exem-
 « ple, sur 16 postes d'inspecteurs que comporte offi-
 « ciellement le lourd service du département, 8 étaient
 « encore, au 1^{er} septembre 1926, sans titulaire (2) ».

Dans l'Enregistrement, pour combler les vides de la guerre, on dut supprimer le concours d'entrée. Son rétablissement, en 1920, ne fut pas suivi d'une amélioration sensible de la qualité du recrutement ; il y avait à peine plus de postulants que d'admis.

La gravité de cette situation devait encore s'amplifier. Trop parcimonieuse, l'Administration était dans l'impossibilité de retenir ses agents. Les banques, le haut commerce, la haute industrie sollicitaient les meilleurs d'entre eux et leur offraient de forts salaires en échange de leur compétence. C'est ainsi qu'au cours des années 1924 et 1925, l'Administration des Contributions directes a vu émigrer 248 de ses agents, celle de l'Enregistrement 131. Seule une politique équitable des traitements, dont les Pouvoirs publics ne semblent pas encore avoir saisi toute la portée, pouvait enrayer l'exode.

Cette lente désorganisation des cadres, sans aucun rapport avec l'idée même de la fusion, devait néan-

(2) ROLEZ. La Fusion des contributions directes et de l'enregistrement. *Thèse Lille*, 1929, p. 10 et 11.

moins en précipiter l'application et aboutir au décret du 17 septembre 1926. Si la réforme est de réalisation récente, par contre l'idée en était déjà ancienne. Elle semble, dit en effet M. le sénateur Fernand Faure, rapporteur au budget de l'exercice 1928 (3), « avoir été « émise pour la première fois dès 1841, au cours de « l'enquête sur la réforme du régime hypothécaire. « Elle reparut, en 1886, à la Commission du budget « de la Chambre des Députés ».

« Dans un rapport fait au nom de cette Commis-
« sion, sur diverses propositions relatives à l'impôt
« sur le revenu, M. Yves Guyot se déclara partisan
« de la fusion. Le rapport ne put venir en discussion.
« L'idée fut reprise par M. G. Cochery, ministre des
« Finances (1896-1898). Mais les deux Directeurs gé-
« néraux de l'époque s'y étant montrés hostiles, elle
« n'eut pas de suite. Elle revint à l'ordre du jour à
« la suite des transformations profondes subies par
« nos impôts directs et d'enregistrement à partir de
« 1914 et sous l'influence de la guerre ».

« Dès le mois de décembre 1919, une Commission
« instituée par le Ministre des Finances, sous la pré-
« sidence de M. Albert Petit, ancien Président de
« Chambre à la Cour des Comptes, abordait l'étude
« des moyens de rapprochement à envisager entre
« les deux régies pour permettre un meilleur rende-
« ment des divers impôts dont l'assiette leur in-
« combe ».

« De son côté, le Parlement se préoccupait de la

(3) *Sénat*, 1927 ; annexes n° 653.

« question et M. Bokanowski, député, avec 45 de ses
« collègues, déposait sur le bureau de la Chambre, le
« 7 juin 1921 (annexe n° 2743), une proposition de
« résolution tendant à inviter le Gouvernement à
« assurer, avant toutes propositions de nouvelles
« charges fiscales, le recouvrement intégral des impôts
« en vigueur; l'exposé des motifs de cette proposition
« envisageait notamment la fusion des Adminis-
« trations des Contributions directes et de l'Enregis-
« trement ».

« Le 17 juin de la même année, un arrêté ministériel
« instituait une Commission chargée d'étudier la
« réorganisation des Régies financières ».

« Restant sur les positions qu'ils avaient, de tout
« temps, prises à l'égard de la réforme, les représen-
« tants des Administrations intéressées faisaient adop-
« ter par la Commission, dans sa séance du 5 août
« 1921, la résolution suivante à laquelle se rallia le
« Ministre des Finances d'alors :

« A la suite d'un échange de vues entre les mem-
« bres présents, la Commission après avoir examiné
« les deux rapports fournis sur cette question par les
« deux Administrations intéressées, ne peut que main-
« tenir les conclusions prises à cet égard dans sa pre-
« mière séance du 25 juin 1925, à savoir que la fusion
« complète des deux régies ne saurait être envisagée
« et que l'on doit surtout se diriger, comme la chose
« a, du reste, été proposée à diverses reprises, dans
« les délibérations précédentes, dans le sens d'une
« meilleure et plus étroite collaboration des agents
« des deux régies ».

Malgré l'insuccès de sa proposition de loi, M. Bokowski maintint son point de vue et il préconisait dans le rapport général sur le budget de 1922 comme « une des réformes les plus urgentes » la fusion des deux Administrations et « la formation commune de leur personnel ».

Dans l'intervalle, cette fusion avait été réclamée par MM. Maurice Sarraut et de Monzie dans une proposition de loi déposée au Sénat en avril 1920.

En 1925, estimant que le plus sûr moyen d'obtenir une meilleure et plus étroite collaboration des agents des deux régies était de les fusionner, l'Union générale des fonctionnaires de l'Enregistrement soumettait à la Commission tripartite instituée par la loi du 30 juin 1923, article 102, un rapport tendant à la fusion.

Un peu plus tard, à la séance de la Chambre du 24 décembre 1925, un député M. Raynouard invitait le Ministre à procéder à la fusion ou tout au moins à un essai et, pour cela, il offrait son département du Puy-de-Dôme.

Le 6 février 1926, au cours de la discussion de la loi de finances, fut voté à la Chambre, un article (article 77) qui disait : « Un règlement d'administration publique déterminera les mesures nécessaires pour assurer, en vue du renforcement du contrôle fiscal, la liaison entre les services des Contributions directes et ceux de l'Enregistrement ». Mais cet article fut disjoint par le Sénat.

Quelque temps après, dans le rapport qu'il remit au Ministre des Finances, le 3 juillet 1926, le Comité

des Experts recommandait de « développer le contrôle interne de l'Administration par une interprétation complète et rapide des Administrations des Contributions directes et de l'Enregistrement et même, dès que les circonstances le permettraient, par la fusion de ces deux Administrations ».

Le 4 août 1926, en annonçant à la tribune du Sénat la suppression d'un Directeur général, M. Poincaré affirmait sa volonté d'abattre le mur qui séparait encore les deux Administrations voisines et de fondre ensemble les deux régies.

Le 17 septembre suivant, il faisait signer par le Président de la République le décret de fusion.

C'est cette réforme dont l'importance n'a pas échappé aux esprits les moins avertis des choses fiscales qui sera l'objet de notre étude.

Dans une première partie nous nous bornerons à reproduire le décret du 17 septembre 1926 et l'exposé des motifs du Ministre des Finances.

Dans une deuxième partie nous exposerons le principe de la fusion.

Dans une troisième partie nous examinerons les conditions d'application du décret du 17 septembre 1926 ainsi que les critiques suggérées par la réforme.

Dans une quatrième partie nous donnerons les grandes lignes d'un projet de fusion des deux régies, application logique du principe de la fusion.

PREMIÈRE PARTIE

Le décret de fusion

Voici le texte de ce décret ainsi que le rapport du Ministre au Président de la République :

Fusion des Administrations des Contributions directes et du Cadastre, de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre.

Rapport au Président de la République Française :

Paris, le 16 septembre 1926.

Monsieur le Président,

Le projet que j'ai l'honneur de soumettre à votre signature tend à réaliser la fusion complète des Administrations des Contributions directes et du Cadastre, d'une part, de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre, d'autre part, qui constitueront désormais une seule régie financière placée sous les ordres d'un chef unique.

Cette réforme est inspirée par le souci d'améliorer

le fonctionnement et d'accroître le rendement de ces importants services qui procurent au Trésor plus de 20 milliards de ressources annuelles ; le désir de faciliter aux contribuables l'accomplissement de leurs obligations fiscales, en mettant à leur disposition un plus grand nombre de bureaux, nous a, d'ailleurs, fortifiés dans notre détermination d'accomplir une réforme souhaitée depuis longtemps par la plupart de ceux qui ont eu la charge de diriger nos finances publiques.

Les deux administrations dont nous proposons la fusion ont, l'une et l'autre, le besoin essentiel de vérifier la sincérité des déclarations des contribuables. Les attributions des deux services, si dissemblables qu'elles puissent paraître, lorsqu'on ne considère que les formalités administratives remplies pour l'assiette et le recouvrement de taxes multiples, nécessitent la connaissance par le personnel de renseignements qu'il peut et que, dans bien des cas, il doit nécessairement puiser dans les dossiers de la régie voisine. Pour organiser cet échange de documentation on s'est contenté jusqu'ici de prévoir l'envoi de bulletins de service à service et il n'est pas douteux que cette méthode a donné d'heureux résultats. Mais elle reste encore trop souvent inefficace, soit que l'agent chargé de rédiger le bulletin ne sache pas mettre en lumière les faits susceptibles de documenter son collègue, soit que celui qui reçoit le bulletin ne parvienne pas à découvrir dans la masse des renseignements qui lui sont adressés ceux qui doivent retenir son attention. C'est pourquoi, loin de méconnaître l'utilité de ces échanges qui

continueront à être largement pratiqués dans l'avenir, j'estime qu'il convient d'opérer une réforme plus profonde et de procéder à la fusion complète des deux régies, avec comme conséquences la subordination à un chef unique, le cumul des attributions pour les agents d'assiette, chaque fois que le cumul sera réalisable, la juxtaposition étroite et le contrôle commun dans tous les autres cas.

Au surplus, la situation actuelle des effectifs des deux administrations intéressées commandait-elle de prendre des mesures immédiates. Les documents parlementaires de ces dernières années et plus récemment le rapport des experts ont signalé à l'attention du Gouvernement les dangers de la crise qui sévit dans le personnel des Contributions directes : décès causés par la guerre, départs anticipés, insuffisance du nombre des candidats, ont fait que les cadres se sont vidés, que de nombreux contrôles sont vacants et que d'autres très importants où les intérêts du Trésor sont considérables se trouvent gérés par des débutants — fort dévoués certes — mais manquant à la fois de connaissances techniques et de maturité pour jouer le rôle délicat dévolu au contrôleur dans la fiscalité moderne. Par ailleurs, dans l'enregistrement, les pouvoirs publics et le personnel lui-même ont reconnu qu'il était souhaitable de mieux utiliser les titulaires de nombreux bureaux de nos cantons, le service de ces bureaux n'étant pas suffisamment important pour occuper des agents que leur instruction générale et leurs connaissances juridiques destinent à des postes plus chargés. On avait cru remédier à cette situation en

supprimant purement et simplement un nombre important de ces bureaux, mais il a été reconnu dans la suite que cette solution était susceptible de jeter le trouble dans nos populations rurales qui ont besoin de trouver, sans effectuer un trop long parcours, le receveur ayant mission d'enregistrer les actes et de recevoir les déclarations.

Ainsi, la situation est la suivante : dans l'une des régies, administration des contributions directes, insuffisance numérique des effectifs, nécessité absolue de trouver des agents expérimentés pour gérer les contrôles importants ; dans l'autre régie, administration de l'enregistrement, possibilité de mieux utiliser le personnel en service. Cette simple constatation nous fait apercevoir la solution du double problème. Elle consiste à permettre, en fusionnant les deux services, d'utiliser les receveurs d'enregistrement des bureaux ruraux pour l'assiette des impôts directs, et, par là même, de rendre disponible un nombre important de contrôleurs des contributions directes qui peuvent être affectés aux bureaux des centres importants. Ce faisant, des facilités nouvelles seront ouvertes aux contribuables, notamment à ceux des campagnes, qui trouveront à l'ancien bureau de l'enregistrement, c'est-à-dire à proximité de leur résidence, un fonctionnaire chargé à la fois des contributions directes et de l'enregistrement et par suite pleinement qualifié pour les guider dans l'accomplissement de leurs devoirs fiscaux.

La participation des agents de l'Enregistrement titulaires des bureaux les moins importants à l'assiette

des impôts directs, jointe à l'affectation successive aux deux services des surnuméraires recrutés (dans l'avenir) à la suite d'un examen d'admission commun, donnera d'ici quelques années un corps de fonctionnaires tout à fait aptes à remplir concurremment ou indifféremment les fonctions de contrôle ou de direction précédemment tenues par des agents spécialisés. Ce n'est pas à dire que tout agent de la régie commune ait ultérieurement à s'occuper à la fois de questions de contributions directes et d'enregistrement : les lois fiscales modernes sont trop complexes et l'intérêt qui s'attache à la bonne exécution des services financiers est trop grand pour qu'il ne soit pas nécessaire de spécialiser des agents dans l'exécution de certains travaux. Mais la réunion en un corps unique, la subordination à un seul chef, l'éducation administrative donnée en commun, la coopération à une même œuvre feront non seulement tomber les cloisons qui trop souvent interrompent ou gênent les communications de service à service, mais encore permettront à tout fonctionnaire même spécialisé de savoir où il doit s'adresser pour compléter sa documentation et inversement de saisir à la lecture de certains renseignements l'intérêt que ceux-ci peuvent présenter pour ses collègues. La fusion ouvrira la possibilité de faire procéder d'un même coup et par les mêmes agents aux vérifications nécessaires à la perception d'impôts qui, en réalité, se complètent les uns les autres et ont cependant été assis jusqu'à ce jour par des personnels distincts ; elle permettra, d'autre part, la juxtaposition étroite des organismes de direction et de contrôle chaque fois que ceux-ci resteront spécia-

lisés soit à titre transitoire, soit à titre définitif. Enfin, elle entraînera la constitution d'archives communes, de répertoires et de dossiers communs où chaque service viendra verser son apport et puiser sa documentation.

Toutes ces réformes pourront être successivement réalisées par le Gouvernement et, dans la plupart des cas, par l'administration elle-même, par la seule application des lois et règlements en vigueur, dès qu'aura été donnée l'autorisation de principe faisant l'objet de l'article 2 du présent projet et qui consiste à confier désormais, concurremment et indifféremment aux fonctionnaires des deux régies fusionnées les attributions qui jusqu'ici étaient dévolues spécialement aux agents de l'une ou l'autre d'entre elles.

Tels sont les motifs qui ont inspiré le projet que j'ai l'honneur de soumettre à votre signature. En terminant, je tiens à bien marquer que ce projet limité à la fusion des administrations des contributions directes et de l'enregistrement ne préjuge en rien les décisions à intervenir pour mieux adapter nos services financiers aux nécessités économiques et, en particulier, pour assurer une meilleure répartition sur la surface du territoire des organismes chargés de diriger les opérations d'assiette et de recouvrement des impôts et revenus publics. Des réformes visant cet objet sont à l'étude et seront soumises très prochainement à votre assentiment.

Veuillez agréer, Monsieur le Président, l'expression de mon respectueux dévouement.

Le Président du Conseil, ministre des Finances,
RAYMOND POINCARÉ.

Le Président de la République française,
Sur la proposition du président du Conseil, ministre
des Finances,

Vu l'article 1^{er} de la loi du 3 août 1926,

Décète :

ARTICLE PREMIER. — Les administrations des Contributions directes et de l'Enregistrement sont réunies sous l'autorité d'un Directeur général unique, qui prend le titre de Directeur général des Contributions directes, de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre.

ART. 2. — Les attributions dévolues par les lois et règlements actuellement en vigueur aux fonctionnaires de l'administration des Contributions directes d'une part, et à ceux de l'administration de l'Enregistrement des Domaines et du Timbre d'autre part, peuvent être exercées indifféremment ou concurremment par les fonctionnaires issus de l'une ou de l'autre de ces administrations.

ART. 3. — Le présent décret entrera en application le 1^{er} octobre 1926.

ART. 4. — Le président du Conseil, ministre des Finances, est chargé de l'exécution du présent décret, qui sera soumis, dans un délai de trois mois, à la ratification des Chambres.

Fait à Paris, le 17 septembre 1926.

Gaston DOUMERGUE.

Par le Président de la République :

Le Président du Conseil, ministre des Finances,

Raymond POINCARÉ.

DEUXIÈME PARTIE

Le principe de la fusion

Dès sa parution le décret allait faire couler beaucoup d'encre et être l'objet des appréciations les plus contradictoires.

Aux uns, la fusion apparaissait comme la condition préalable et nécessaire de notre redressement financier. Pour d'autres, au contraire, elle ne pouvait qu'amener les résultats les plus décevants et introduire le désordre dans nos finances.

La réforme a été combattue de tous les côtés à la fois : dans son principe et dans son application.

Seul M. Allix exprime une opinion intermédiaire. Pour le savant professeur, si la fusion « paraît assez « séduisante, au point de vue théorique », s'il semble « rationnel, à première vue, de grouper entre les « mains d'une administration unique l'ensemble des « impôts sur la fortune et sur les affaires » ; au point

de vue pratique, par contre, « cette solution appelle
« les plus sérieuses réserves (1) ».

C'est surtout dans le personnel des deux régies que
la réforme devait soulever d'ardentes polémiques.

Dans ce concert de critique non encore calmées, il
nous est apparu qu'il y avait lieu de séparer les cri-
tiques visant le principe de la fusion de celles qui
atteignent plus spécialement la réforme de 1926.

Voici en quels termes les deux syndicats des agents
des Contributions directes et de l'Enregistrement
s'exprimaient, dans deux notes livrées à la presse,
sur le principe de la fusion :

*« L'Union générale des fonctionnaires de l'Enre-
gistrement nous communique la note suivante :*

*« L'Union générale a souvent exprimé le vœu que
« les services chargés de la taxation du capital et du
« revenu soient fusionnés.*

*« Elle est convaincue que le rendement des impôts
« sur le revenu confiés à l'Administration des Con-
« tributions directes, n'aura son plein effet que par
« l'utilisation des documents des bureaux de l'Enre-
« gistrement et par les vérifications au siège des so-
« ciétés, banques, études, greffes, etc... »*

*« Elle approuve le projet du Gouvernement de
« fonder immédiatement, conformément au plan des
« Experts, les Administrations de l'Enregistrement et
« des Contributions directes ».*

*« Elle déclare que cette fusion peut se faire sans
« création d'emplois, par la collaboration de tous*

(1) ALLIX. *Op. cit.*, p. 246.

« les agents de l'Enregistrement au contrôle des im-
« pôts sur le revenu ».

« Que l'ensemble des renseignements puisés dans
« nos documents permettraient d'asseoir, sans inqui-
« sition ni vexations, cet impôt sur une base plus
« juste et plus rationnelle ».

« Et que l'application de ce système est susceptible
« en augmentant dans une proportion notable le nom-
« bre des assujettis et en évitant les fraudes, d'appor-
« ter au Trésor un supplément de recettes de l'ordre
« de plusieurs milliards ».

« Le Syndicat National des Membres de l'Admi-
« nistration des Contributions directes nous commu-
« nique la note que voici :

« L'idée de « fusionner » les Administrations des
« Contributions directes et de l'Enregistrement appa-
« raît de prime abord d'une logique séduisante à ceux
« qui examinent largement le problème fiscal et qui
« ignorent dans les détails le fonctionnement des
« deux Administrations, et surtout de l'Administra-
« tion des Contributions directes ».

« Mais pour les gens du métier, pour ceux qui pra-
« tiquent journellement l'assiette des impôts sur les
« revenus, nul doute qu'une semblable mesure res-
« tera complètement inopérante au point de vue du
« rendement des impôts ».

« Il est à remarquer, en effet, que toutes les don-
« nées de l'Enregistrement susceptibles d'aider à l'as-
« siette des impôts directs font l'objet d'extraits ou de
« bulletins de renseignements qui sont transmis au

« domicile des parties pour recevoir toute suite utile
« de la part des Contributions directes ».

« La fusion ne saurait donc apporter aucun élément
« nouveau pour le contrôle des déclarations d'impôt
« sur le revenu. Ce ne sont d'ailleurs pas les données
« de l'Enregistrement qui peuvent faire connaître
« soit les revenus du travail, soit les revenus mixtes
« du capital et du travail qui sont les plus impor-
« tants; elles ne sauraient davantage fournir un aper-
« çu des revenus mobiliers dont peut disposer un
« contribuable au cours de son existence, puisque cette
« Administration ignore l'emploi qui aura été fait
« des capitaux accusés dans les actes soumis à la for-
« malité de l'enregistrement ».

« Au moment où il faudrait arriver à une plus
« grande stabilité, aussi bien dans la législation fis-
« cale que dans l'organisation des Administrations
« chargées de l'appliquer, vouloir fusionner les deux
« régies en une, c'est risquer de jeter une perturba-
« tion profonde dans la marche des services finan-
« ciers ».

« La réforme est donc sans intérêt pour les con-
« tribuables et sans aucun profit pour le Trésor ».

(Le Quotidien, 21 août 1926.)

Entre ces deux thèses contraires nous aurons à choisir et ce sera l'objet de cette deuxième partie.

Nous consacrerons nos deux premiers chapitres à une étude du rôle et de l'organisation de chaque régie.

Dans un troisième chapitre nous étudierons dans

quelle mesure la fusion peut répondre à son but qui est d'accroître le rendement des impôts par un simple aménagement des services.

Dans un quatrième chapitre nous examinerons les objections qui ont été faites au principe de la fusion.

CHAPITRE PREMIER

Les attributions et l'organisation de l'Administration des Contributions directes

Nous diviserons notre chapitre en deux sections. Dans la première, nous traiterons des attributions de l'Administration ; dans la deuxième, de son organisation.

SECTION I. — Les attributions de l'Administration

L'Administration des Contributions directes a pour mission de procéder à l'assiette des impôts directs dont le recouvrement est assuré par une administration distincte, celle de la Comptabilité publique.

La doctrine administrative désigne sous le nom de contributions directes les impôts qui atteignent une

portion du revenu des citoyens, en frappant directement leurs biens ou leurs personnes et qui sont exigibles en vertu de rôles nominatifs.

Nos impôts directs peuvent être rangés en trois grandes catégories (1) :

Les anciennes contributions directes ;

Les taxes assimilées ;

Les impôts sur le revenu.

LES ANCIENNES CONTRIBUTIONS DIRECTES

Elles comprennent :

La contribution foncière des propriétés bâties ;

La contribution foncière des propriétés non bâties ;

La contribution mobilière personnelle ;

La contribution des patentes.

Une ancienne contribution, celle des portes et fenêtres, a été supprimée par la loi du 19 juillet 1925 (article 3).

Instituées et perçues au compte de l'Etat, elles supportaient toutefois, en addition au principal (part de l'Etat), des « centimes » qui constituent le plus net des ressources des départements et des communes (2). En créant un nouveau système d'impôts cédulaires sur les revenus, la loi du 31 juillet 1917 n'a maintenu, comme impôt d'Etat, que les deux contributions foncières. Mais, pour ne pas apporter de trouble dans l'établissement des budgets locaux, elle a décidé en

(1) Notions élémentaires sur les impôts directs ; Ministère des Finances 1926.

(2) Notions élémentaires sur les impôts directs ; Ministère des Finances 1926.

même temps, que les centimes départementaux et communaux continueraient à être établis d'après les règles précédemment en vigueur. Aussi est-il nécessaire de mettre, chaque année, les principaux au courant des changements survenus dans la matière imposable, afin que les impositions locales puissent, comme par le passé, être calculées sur ces principaux devenus « fictifs ».

La législation spéciale aux anciennes contributions directes subsiste donc à peu près entièrement et l'Administration reste chargée de tous les travaux concernant leur assiette (3).

Depuis la loi du 31 juillet 1917 précitée, la contribution foncière bâtie et la contribution foncière non bâtie constituent deux cédules du nouveau système d'impôts sur les revenus.

La contribution foncière des propriétés bâties est « un impôt réel et personnel qui frappe les revenus des immeubles bâtis ou considérés comme tels par la loi, dans la personne du propriétaire apparent » (3). En principe, est imposable toute construction ayant le caractère d'immeuble par nature (articles 518 et 519 du C. C.) et l'outillage des établissements ayant le caractère d'immeuble par destination (article 525 du C. C.). Il en est de même des terrains non cultivés, employés à un usage commercial ou industriel (loi du 29 décembre 1884, article 1^{er}), des terrains cultivés ou non situés à plus de 100 mètres des agglomérations et utilisés pour la publicité industrielle

(3) Notions élémentaires sur les impôts direct ; *op. cit.*

ou commerciale (loi du 12 juillet 1912, article 7), d'un certain nombre d'installations essentiellement meubles : bains et moulins sur bateaux, bacs..., etc. (loi du 18 juillet 1836, article 2).

L'impôt est basé sur la valeur locative nette « actuelle » ⁽¹⁾ (loi du 8 août 1885). Le mot « actuel » est d'ailleurs défectueux, car, la valeur locative nette est fixée pour une durée de dix années, à la suite d'évaluations périodiques. Cette valeur locative est déterminée, soit par l'application des actes de location pour toutes les propriétés affermées dans des conditions normales, soit par comparaison, soit par évaluation directe.

Le dernier procédé comporte deux opérations distinctes :

- 1° Estimation de la valeur vénale de l'immeuble ;
- 2° Détermination du taux d'intérêt à appliquer à cette valeur pour en déduire la valeur locative.

Tout accroissement de matière imposable, entre deux révisions décennales, fait l'objet d'une évaluation distincte. Inversement, tout propriétaire peut demander la décharge ou la réduction de la part d'impôt correspondant au revenu détruit, en cas de perte de matière imposable.

La contribution foncière des propriétés non bâties est, comme la précédente, un impôt à la fois « réel et personnel » ⁽⁴⁾. Elle frappe les revenus produits par les terres et terrains de toute nature. L'impôt est

(4) Notions élémentaires sur les impôts directs ; *op. cit.*

calculé sur « la valeur locative réelle actuelle » des propriétés. On entend par valeur locative le prix de fermage ou rente foncière servie au propriétaire, abstraction faite des revenus de l'exploitation agricole frappés par l'impôt cédulaire sur les bénéfices de l'exploitation agricole. La détermination de la valeur locative est, en principe, l'œuvre du cadastre, « état » descriptif établi dans chaque commune, de toutes les « parcelles de biens fonds soumises ou non soumises « à la contribution foncière avec l'estimation du revenu de chacune d'elles » (5).

Le cadastre se compose de trois documents :

1° Le plan cadastral ou plan géographique de la commune, divisé en sections, dans lesquelles les parcelles sont numérotées.

2° Un registre, dit état de sections, donnant le tableau des parcelles avec les noms de leurs propriétaires primitifs.

3° Un registre, dit matrice cadastrale, où chaque propriétaire a un compte ouvert contenant l'indication des parcelles actuellement en sa possession, ainsi que leur contenance et le revenu imposable.

Cette matrice est tenue à jour par l'important travail des mutations. Les documents cadastraux sont conservés à la direction départementale des Contributions directes ; une copie en est déposée à la mairie de chaque commune.

Les opérations d'expertise aboutissant à l'évaluation générale du revenu des propriétés non bâties sont faites, en principe, dans chaque commune, tous les

(5) ALLIX et LECERCLÉ. L'impôt sur le revenu, t. I, p. 188. Rousseau, 1926.

vingt ans, par le Contrôleur, assisté par une commission de « classificateurs ». Ces opérations sont au nombre de quatre : la classification, l'établissement du tarif provisoire, le classement et la fixation du tarif définitif.

La classification consiste dans la division de chaque nature de culture d'après une échelle de qualités.

Le tarif provisoire présente, pour chaque classe, par hectare, la valeur locative et la valeur vénale moyennes.

Le classement a pour objet de distribuer les parcelles de la commune entre les différentes classes.

La fixation du tarif définitif a le caractère d'une opération de contrôle.

La contribution mobilière, depuis la réforme fiscale opérée par la loi du 31 juillet 1917, subsiste avec le but restreint de faire participer les particuliers aux charges publiques des départements et des communes. C'est un impôt de répartition fixé d'après la valeur locative réelle des habitations. Les loyers matriciels sont révisés chaque année.

La contribution des patentes est un impôt de quotité sur les produits du travail, atteignant tout individu exerçant en France un commerce, une industrie, une profession, non compris dans les exceptions déterminées par la loi (loi du 15 juillet 1880).

LES TAXES ASSIMILÉES

On nomme taxes assimilées aux contributions directes, des taxes spéciales qui se perçoivent au moyen

de rôles nominatifs, pour le compte de l'Etat, des départements, des communes, des établissements publics et des communautés d'habitants dûment autorisées. Elles sont d'une portée restreinte et ne visent que des éléments spéciaux, des faits déterminés se rapprochant souvent de ceux auxquels s'applique l'impôt indirect (6).

LES IMPOTS SUR LE REVENU

En établissant notre système actuel d'impôts sur le revenu : l'impôt général et les impôts cédulaires, le législateur a eu en vue de substituer, dans les finances de l'Etat, aux anciennes contributions directes basées sur les apparences de la richesse, un ensemble d'impôts assis sur le revenu lui-même et susceptible d'en suivre toutes les fluctuations, tout en tenant compte de la situation particulière de chaque contribuable.

Les impôts cédulaires sur les revenus. — La loi du 31 juillet 1917 a créé un système analytique d'impôts « cédulaires » atteignant chacun une catégorie distincte de revenus. Ils sont, en principe, proportionnels, sous réserve des déductions pour charges de famille et, le cas échéant, d'abattements à la base.

On distingue :

- L'Impôt sur le revenu des propriétés bâties ;
- L'Impôt sur le revenu des propriétés non bâties ;
- L'Impôt sur les revenus des valeurs et capitaux mobiliers ;

(6) Notions élémentaires sur les impôts directs ; *op. cit.* .

L'Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ;

L'Impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole ;

L'Impôt sur les traitements, indemnités et émoluments, salaires et rentes viagères ;

L'Impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

Nous avons examiné dans le premier paragraphe les règles relatives aux deux impôts sur les revenus des propriétés bâties et non bâties.

L'assiette et le recouvrement de l'impôt sur le revenu des valeurs et capitaux mobiliers appartiennent à l'administration de l'Enregistrement.

L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux frappe les revenus des professions commerciales et industrielles. Néanmoins, les petits artisans et faconniers sont cotisés dans la cédule des traitements et salaires. (Loi du 30 juin 1923.) Il est assis, chaque année, sur les bénéfices réalisés dans l'année précédant celle de l'imposition, ou sur les bénéfices des douze mois dont les résultats sont compris dans le dernier bilan.

En principe, « tout commerçant ou industriel est « imposable sur le bénéfice net, après déduction de « toutes charges, y compris la valeur locative des « immeubles affectés à l'exploitation et les amortissements généralement admis d'après les usages de « chaque nature d'industrie ou de commerce ». (Lois codifiées, article 4.) Toutefois, les contribuables dont le bénéfice de l'année ne dépasse pas 50.000 francs sont taxés sur « l'ordre de grandeur » de leurs béné-

fices rangés en un certain nombre de catégories. Toute personne ou société exerçant une profession industrielle ou commerciale est tenue de remettre au Contrôleur des Contributions directes, avant le 1^{er} mars de chaque année, une déclaration du montant de son bénéfice net de l'année ou de l'exercice précédent. (Lois codifiées, art. 8.) Lorsque le bénéfice net n'excède pas 50.000 francs, le contribuable peut se borner à indiquer, dans sa déclaration, celle des catégories dans laquelle il doit être rangé pour le calcul de l'impôt. (Lois codifiées, article 9.) Si le bénéfice excède 50.000 francs, le contribuable est tenu de produire, en même temps que la déclaration, un résumé de son compte de profits et pertes ou un état de ses bénéfices et de représenter, à toute réquisition du Contrôleur, tous les documents comptables de nature à justifier la sincérité de sa déclaration. La même obligation incombe, dans tous les cas, aux sociétés soumises au droit de communication des agents de l'Enregistrement.

L'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole atteint le revenu que l'exploitation des biens ruraux procure aux fermiers, métayers ou colons partiaires, soit aux propriétaires eux-mêmes, en sus du revenu qu'ils retireraient de leurs propriétés s'ils se bornaient à les affermer. Le bénéfice imposable est déterminé forfaitairement en fonction de la valeur locative des immeubles ; néanmoins, les cultivateurs qui se jugent imposés sur un revenu forfaitaire supérieur à leur bénéfice réel, conservent le droit de demander, après l'établissement du rôle, une réduction correspondante

sur le montant de leur cotisation, à charge d'apporter des justifications utiles. L'impôt est dû chaque année sur les bénéfices de l'année précédente.

L'article 41 des lois codifiées frappe d'un impôt annuel les revenus provenant des traitements publics et privés, des indemnités et émoluments, des salaires, des pensions et des rentes viagères. Comme nous l'avons déjà vu, les petits artisans et faïonniers sont également cotisés dans cette cédula.

Les employeurs « sont tenus de remettre, dans le
« courant du mois de janvier de chaque année, au
« Contrôleur des Contributions directes, un état indi-
« quant les noms et adresses des personnes qu'ils ont
« occupées au cours de l'année précédente, le mon-
« tant des traitements, salaires et rétributions payés
« à chacune d'elles pendant la dite année, la période
« à laquelle s'appliquent ces paiements, lorsqu'elle
« est inférieure à une année, mais supérieure à trente
« jours consécutifs. » (Lois codifiées, article 49.)

L'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales atteint, en principe, tous les revenus qui ne sont pas imposables dans les autres cédula, spécialement les bénéfices des professions libérales, des charges et des offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants. Toute personne passible de l'impôt est tenue de produire, dans les deux premiers mois de chaque année, une déclaration énonçant obligatoirement le chiffre du bénéfice brut, le montant des dépenses professionnelles, le montant du bénéfice net

afférents à l'année précédente. Les redevables qui sont astreints par les règlements à la tenue d'une comptabilité doivent, en outre, la représenter à toute réquisition du Contrôleur à l'appui des énonciations de leur déclaration.

L'impôt général sur le revenu. — Cet impôt présente par rapport aux précédents des caractéristiques particulières. Il est synthétique, car il frappe une seconde fois les revenus déjà imposés dans les diverses cédulles ; il est éminemment personnel, progressif et établi par foyer.

Y sont assujetties toutes les personnes physiques ayant en France une résidence habituelle ou simplement le lieu de leur séjour principal et dont le revenu imposable excède la somme de 10.000 francs, majorée, s'il y a lieu, du montant de diverses déductions pour situation et charges de famille. Le revenu imposable du chef de famille embrasse la totalité de ses revenus et gains de toute sorte et de toute provenance, dans l'année précédant celle de l'imposition, ainsi que ceux de sa femme et des autres membres de sa famille vivant avec lui ou à sa charge, sous déduction :

- 1° Des intérêts des emprunts et dettes à sa charge ;
- 2° Des arrérages de rente payés par lui à titre obligatoire ;
- 3° De tous les impôts directs et taxes assimilées acquittées par lui ;
- 4° Des pertes résultant d'un déficit d'exploitation dans une entreprise agricole, commerciale ou industrielle.

Les contribuables passibles de l'impôt sont tenus de souscrire, sous la foi du serment, dans les deux premiers mois de l'année, une déclaration de leur revenu imposable, avec l'indication, par nature de revenus, des éléments qui le composent. (Lois codifiées, article 86.)

Ces déclarations sont vérifiées par le Contrôleur qui peut demander au contribuable des éclaircissements et, dans certains cas, des justifications. (Lois codifiées, articles 91 et 93.)

SECTION II. — L'organisation de l'Administration

L'Administration des Contributions directes est dirigée par un Directeur général ayant la responsabilité de tout le service. Comme dans toute autre régie, il y a lieu de distinguer : le service central, à Paris, et le service départemental.

LE DIRECTEUR GÉNÉRAL

Le Directeur général dirige et surveille l'ensemble du service. Placé sous les ordres immédiats du Ministre, il le seconde parfois au cours des débats parlementaires en qualité de Commissaire du Gouvernement.

LE SERVICE CENTRAL

« Le Service central a pour première mission de
« faire exécuter les lois relatives aux Contributions
« directes. »

« Il résout ou fait résoudre par le Ministre les difficultés que présente l'application des lois, des décrets et des règlements ; il prépare ou revise les mémoires pour l'instruction des affaires contentieuses en instance, rédige la correspondance, prépare les circulaires et instructions, administre le personnel et donne, d'une manière générale, à tout le service, la direction et l'impulsion nécessaires. » (7)

Il comprend des Administrateurs, des Chefs de bureau, des Sous-Chefs de bureau, des Rédacteurs principaux et des Rédacteurs.

LE SERVICE DÉPARTEMENTAL

Le Service départemental assure l'assiette et le contrôle de l'impôt ; il instruit les affaires contentieuses et, d'une manière générale, exécute les instructions de l'Administration centrale.

Le service des Contributions directes est placé, dans chaque département, sous l'autorité et la surveillance d'un Directeur nommé par décret.

Le Directeur dirige et surveille toutes les parties du service et correspond seul avec le Directeur général. Il est chargé du dépôt et de la conservation des minutes des documents composant le cadastre. Assisté de contrôleurs-rédacteurs, il vérifie et centralise les travaux de ses subordonnés, au vu desquels il fait procéder à la confection des rôles et des avertisse-

(7) Préparation Francis LEFEBVRE. Organisation et attributions de l'Administration des Contributions directes et de l'Enregistrement. Paris, 1930.

ments. Il procède à l'instruction du contentieux, après avis des agents chargés de l'assiette.

Les Inspecteurs placés, dans l'ordre hiérarchique, immédiatement au-dessous des Directeurs, sont principalement chargés de vérifier, par épreuves, le service des Contrôleurs, de surveiller les travaux de ces agents et de guider leurs efforts. Ils participent, en outre, à l'assiette de l'impôt en étudiant les dossiers et les impositions offrant des difficultés ; ils instruisent les affaires contentieuses les plus délicates.

Les agents d'assiette sont les Contrôleurs et les Contrôleurs principaux. Le Contrôleur « principal ou ordinaire » a pour mission essentielle d'asseoir, dans une division comprenant généralement plusieurs cantons, les impôts directs dont le rendement est subordonné, dans une large mesure, à son activité et à sa compétence professionnelle. Se portant au devant de la matière imposable, il s'efforce de la découvrir dans ses aspects les plus variés. Il arrête les bases d'imposition et les rassemble dans des matrices qu'il transmet à son Directeur chargé de procéder aux opérations de taxation et de confection des rôles et des avertissements.

Les Contrôleurs sont nommés parmi les surnuméraires recrutés au concours et ayant subi avec succès deux examens professionnels. Le surnumérariat est obligatoire. A l'exception du Directeur général, tous les agents de l'Administration sont passés par le surnumérariat.

LE DÉFAUT D'ADAPTATION DES SERVICES A LEUR RÔLE

Dans cette organisation, le rôle le plus important et aussi le plus ingrat appartient au Contrôleur, agent d'assiette en contact permanent avec le contribuable, dont il entend les plaintes et essuie parfois la rancœur. Parlant de son emploi du temps, M. le Sénateur Dausset, rapporteur au Sénat du Budget du Ministère des Finances, s'exprimait ainsi, le 17 avril 1926 :

« Je tiens essentiellement à mettre sous les yeux du
« Sénat un document que j'ai fait établir. Cela me
« permettra de lui donner, en deux mots, l'emploi du
« temps des agents des Contributions directes pen-
« dant toute l'année. »

« Du 1^{er} au 15 janvier, ils font le recensement com-
« plémentaire pour l'assiette de la contribution mobi-
« lière et des taxes assimilées ; du 16 janvier au 1^{er} fé-
« vrier, c'est l'examen du contentieux ; du 15 février
« au 3 mars, ils reçoivent les déclarations des impôts
« sur les revenus ; du 4 mars au 31 mai, ils font le
« classement méthodique de toutes les déclarations ;
« c'est un examen qui ne peut être que très rapide,
« beaucoup trop rapide ; du 1^{er} juin au 15 septembre,
« ils entreprennent la tournée générale des mutations
« foncières, des constructions nouvelles, des démolitions,
« c'est quelquefois une centaine de communes
« à parcourir ; du 16 septembre au 1^{er} octobre, ils
« prennent un congé bien mérité ; du 1^{er} octobre au
« 31 décembre, ils accomplissent les travaux prépara-
« toires du recensement général en vue de la fixation
« des bases de la contribution personnelle et mobi-

« lière et des patentes de l'année suivante. Et je n'ai
« pas parlé du temps qu'ils passent à recevoir les
« contribuables, trois ou quatre heures par semaine,
« ce qui est, vous en conviendrez, notoirement insuf-
« fisant ».

Ce tableau ne serait pas complet si on ne tenait compte notamment des vérifications des comptabilités des imposables à la cédula des bénéfices industriels et commerciaux et de l'obligation où se trouve le Contrôleur de se transporter dans les divers bureaux des administrations publiques pour procéder à des recherches indispensables.

Le défaut le plus grave de l'organisation de l'Administration des Contributions directes réside certainement, d'une part, dans l'excès de besogne matérielle imposée au Contrôleur ; d'autre part, dans la trop grande complexité des attributions de cet agent.

Alors qu'il devrait consacrer toute son activité à la partie la plus intelligente et la plus productive de sa tâche, consistant essentiellement à se rendre sur place, soit pour vérifier les déclarations, soit pour suivre la matière imposable dans tous ses mouvements, le Contrôleur voit son temps presque entièrement absorbé par des travaux matériels. Pour octobre et novembre seulement, certains Contrôleurs ont à établir des matrices qui comptent jusqu'à 9.000 articles. A Paris, le Contrôleur du quartier des Grandes-Carrières a 23.000 contribuables dans sa division ; celui du quartier de l'Europe 7.000 seulement, mais parmi lesquels nombre de sociétés et d'entreprises commerciales, ce qui rend sa tâche autrement compliquée. En

province, le Contrôleur de Segré a dans son ressort 36.850 contribuables, répartis sur 35 communes ; celui de Besançon (division de Marchaux) contrôle 94 communes ; celui de Montbéliard (division de Saint-Hippolyte), 67.

Avec un emploi du temps beaucoup trop chargé, ayant à faire face à de multiples travaux dans une division souvent trop vaste, le Contrôleur ne peut généralement pas procéder à des vérifications approfondies de comptabilité, pourtant si nécessaires ⁽⁸⁾. En moyenne, il y a dix à douze vérifications à effectuer chaque année par division de contrôle, et chacune d'elles nécessiterait, en tenant compte des jours de réception hebdomadaires, une semaine. Il est matériellement impossible à n'importe quel Contrôleur de consacrer ce temps-là aux vérifications. Il examinera bien de temps en temps quelques comptes, celui des « frais généraux », par exemple, ou fera quelques rehaussements en réintégrant dans le bénéfice certaines valeurs qui en avaient été distraites ; mais, le plus souvent, ce travail s'effectuera dans son bureau, au vu des documents fournis par le contribuable lui-même ⁽⁹⁾. Il sera encore dans l'obligation de retrancher sur le temps indispensable pour procéder, dans les bureaux de l'Enregistrement et ceux des autres Administrations publiques, à des recherches dont

(8) On peut affirmer d'une façon presque absolue que, jusqu'à ce jour, il n'a été procédé à aucune véritable vérification de comptabilité. SOUTOU et CORDIÉ : les coulisses de la comédie fiscale, p. 24. Delpuech, 1928.

(9) SOUTOU et CORDIÉ. *Op. cit.*

l'utilité, au double point de vue de l'assiette et du contrôle, ne peut être contestée.

Outre qu'une telle somme de travail à fournir ne peut que décourager cet agent, elle l'empêche encore d'apporter dans son exécution tout le soin convenable. Cela est si vrai que le Syndicat des Percepteurs, dans un ordre du jour du 26 avril 1927, protestait « contre
« les nombreuses erreurs contenues dans les rôles
« des Contributions directes et de l'impôt sur le re-
« venu et contre les retards anormaux apportés à
« l'examen des réclamations faites par les contribu-
« bles ou des propositions de dégrèvements d'office ». Des Contrôleurs eux-mêmes ont noté que les matrices cadastrales enregistraient les mutations avec un retard minimum d'un an et présentaient 75 % d'erreurs (10).

Comment s'étonner alors si des vérifications spéciales, opérées en 1928 dans 16 départements, ont fait monter de 27 %, dans ces mêmes départements, les recettes des Contributions directes (11).

Enfin, les attributions du Contrôleur paraissent trop complexes. Il lui arrivera, par exemple, très souvent, de ne pas poursuivre l'analyse d'une comptabilité, de crainte de s'égarer ou de commettre des impairs (12). D'autre part, « peut-on imaginer sans sourire le Contrôleur des Contributions directes se présentant
« seul devant l'administration d'un grand magasin,

(10) DUSSAUSSE. Essai de réorganisation de notre système^e fiscal. Sedan, 1926.

(11) *Echo de Paris*, 6 août 1929.

(12) Jean ROCHE. *Op. cit.*, p. 186.

« d'une banque, d'une société anonyme importante
« pour en vérifier la comptabilité. David contre Go-
« liath. Mais ici les miracles bibliques ne se renouvel-
« lent pas. La disproportion du travail et des moyens
« d'exécution frappe les sens. » (13).

Or, si l'on tient compte du fait que les revenus provenant du commerce et de l'industrie sont les plus importants, on conçoit qu'un tel état de choses favorise au plus haut point l'évasion fiscale.

Certes, le contribuable livré à lui-même n'eût sans doute pas su tirer le maximum de profit de ce défaut d'adaptation évident des services à leur rôle ; mais, il a trouvé pour l'y aider toute une armée mercenaire, en grande partie formée d'anciens agents de l'Administration que des salaires misérables ont poussé à quitter ses rangs. Nourris dans le sérail, ils en connaissent tous les détours et toutes les fissures. Leur nombre croît sans cesse.

Examinons, pour le seul département de la Seine, les effectifs en présence ; d'une part, ceux de l'Administration, d'autre part, ceux du contribuable.

On compte à Paris 275 agents de contrôle, dont pas un seul expert-comptable rompu aux subtilités de la tenue des livres des sociétés commerciales, industrielles et bancaires.

Le Bottin nous révèle un adversaire puissamment organisé et pourvu d'effectifs impressionnants. Sous le titre « Impôts et Contributions », on relève 58 agences ou cabinets de contentieux fiscal. Le mot « Comp-

(13) SOUTOU et CORDIÉ. *Op. cit.*

tabilité » indique 34 offices. La rubrique « Experts Comptables » totalise le nombre respectable de 252 idoine^s prétendant tous à une égale compétence fiscale. L'étranger lui-même fournit son contingent, constitué par 95 cabinets d'avocats, experts, sollicitors et chartered accountants ⁽¹⁴⁾. N'oublions pas enfin que les compagnies d'assurances, les grandes sociétés commerciales, industrielles et bancaires possèdent leurs propres services financiers, presque toujours dirigés par d'anciens fonctionnaires.

Dans cette lutte incessante, dont l'enjeu se chiffre par centaines de millions, le fisc semble avoir tous les droits, mais son organisation est telle qu'elle le condamne trop souvent à l'impuissance.

(14). *L'Impartial français* : les cahiers de *l'Impartial*.

CHAPITRE II

Les attributions et l'organisation de l'Administration de l'Enregistrement

Nous adopterons la même division que dans notre précédent chapitre. Dans la première section, nous examinerons les attributions de l'Administration, dans la deuxième son organisation.

SECTION I. — Les attributions de l'Administration

Le rôle de l'Administration de l'Enregistrement peut être considéré à un quadruple point de vue :

Elle est chargée principalement de l'assiette et de la perception de l'impôt ; à cette occasion, elle remplit, dans certains cas, un service public ; elle concourt à la conservation et à la gestion du Domaine de l'Etat ; elle participe à la dépense.

LES IMPÔTS QU'ELLE RECOUVRE

Les impôts qu'elle recouvre sont généralement classés de la manière suivante :

Droits d'enregistrement ;

Impôt du timbre ;

Impôt sur les opérations de bourse et de change ;

Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers ;

Impôt sur le chiffre d'affaires et taxe de luxe.

La catégorie des droits d'enregistrement se subdivise en :

Droits d'enregistrement proprement dits ;

Droits d'hypothèques ;

Taxe sur les capitaux assurés par les compagnies d'assurances contre l'incendie.

Seuls les droits d'enregistrement proprement dits sont perçus à l'occasion de la formalité de l'enregistrement.

Cette formalité consiste dans la reproduction textuelle ou l'analyse d'un acte sur un registre. Par extension, on donne encore le nom d'enregistrement à la déclaration de mutation souscrite, à défaut d'acte, soit sur un registre public, soit sur des formules spéciales déposées au bureau de l'enregistrement par le déclarant.

La formalité remplit un double but :

D'une part, elle rend un service public aux contractants et aux tiers. En ce qui concerne les actes sous signatures privées, elle a pour effet, aux termes de l'article 1328 du C. C., de leur donner date certaine

contre les tiers. Elle sert à attester l'existence, à compléter l'authenticité et à prévenir les antedates des actes notariés. Elle est nécessaire à la validité des exploits d'huissier.

D'autre part, elle donne lieu, en principe, à la perception d'un impôt. Les droits d'enregistrement sont fixes, proportionnels ou progressifs, suivant la nature des actes et mutations qui y sont assujettis.

Le droit proportionnel ou le droit progressif est établi pour les obligations, libérations, condamnations, collocations ou liquidations de sommes et valeurs et pour toute transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles et immeubles soit entre vifs, soit par décès (lois codifiées, article 4). Le droit proportionnel s'applique également aux actes de formation ou de prorogation de société, aux contrats de mariage, aux partages, aux délivrances de legs, aux consentements à mainlevées d'hypothèques, aux prorogations de délai (lois codifiées, article 271).

Le droit fixe, qui représente le salaire de la formalité, atteint les actes judiciaires ou extrajudiciaires ou les dispositions indépendantes de ces actes qui ne sont pas soumises au droit proportionnel ou au droit progressif.

A moins d'une exception spéciale, tous les actes doivent être soumis à la formalité. (Cass., 28 déc. 1859.)

Cependant, les dérogations à cette règle sont nombreuses, aussi distingue-t-on :

1° Les actes obligatoirement soumis à l'enregistrement dans un délai déterminé.

Ce sont, en premier lieu, les actes authentiques.

L'article 20 de la loi organique du 22 frimaire, an VII, vise spécialement : les actes d'huissiers et autres ayant pouvoir de faire des exploits et des procès verbaux ; les actes des notaires ; les actes judiciaires ; les actes des autorités administratives et des établissements publics. Pour ces derniers, l'article 78 de la loi du 15 mai 1818, a réduit l'assujettissement à la formalité aux seuls actes portant transmission de propriété, d'usufruit et de jouissance ; aux adjudications ou marchés de toute nature, aux enchères, au rabais ou sur soumission et aux cautionnements relatifs à ces actes.

En second lieu, tous les actes sous seing privé constatant des conventions synallagmatiques, à l'exception des marchés et traités réputés actes de commerce.

2° Les actes soumis à l'enregistrement par la volonté des parties ou par suite de l'usage qui en est fait. Ce sont les actes sous seing privé autres que ceux dont l'énumération précède.

Il y a usage, dans le sens de la loi fiscale, toutes les fois que l'acte privé est devenu un des éléments de l'acte public dans lequel il est mentionné. (Cass., 17 février 1858 ; S. 58, I, 362.)

Enfin, certaines mutations doivent faire obligatoirement l'objet de déclarations, alors même qu'elles ne seraient pas constatées dans un acte. Ce sont : les mutations, par décès ou par suite d'absence déclarée, de toutes espèces de biens ; les mutations entre vifs de propriété ou d'usufruit, de biens immeubles ou de valeurs assimilées aux immeubles ; les mutations de jouissance de biens immeubles ; les mutations de propriété à titre onéreux, seulement, de fonds de com-

merce et de clientèle ; les cessions de titres ou promesses d'actions et d'obligations dans les sociétés.

Les droits d'hypothèques sont des droits proportionnels perçus à l'occasion des diverses formalités hypothécaires (inscription, radiation, transcription, subrogation).

Le droit de timbre est, en principe, un impôt de consommation établi sur tous les papiers destinés aux actes civils et judiciaires, aux écritures qui peuvent être produites en justice et y faire foi, abstraction faite de leur degré d'utilité ou de leur durée. Il est acquis au Trésor par l'existence seule des actes qui y sont assujettis. Il est perçu, suivant les cas, par l'emploi du papier timbré débité par l'Administration, du timbre à l'extraordinaire, du timbre mobile et du visa pour timbre. Il est aussi prévu, dans certains cas, le paiement des droits sur état, sans qu'il y ait lieu à l'apposition matérielle d'un timbre.

L'impôt sur les opérations de bourse, créé par la loi de finances du 28 avril 1893, frappe toute opération de bourse ayant pour objet l'achat ou la vente, au comptant ou à terme, de valeurs de toute nature.

L'impôt « cédulaire » sur le revenu des capitaux mobiliers, qui est assis et perçu par l'Administration de l'Enregistrement, comme nous l'avons déjà signalé, se décompose en :

- 1° Impôt sur le revenu des valeurs mobilières ;
- 2° Impôt sur le revenu des créances, dépôts, cautionnements et comptes courants.

Le premier s'applique aux dividendes, intérêts,

arrérages et tous autres produits des actions, parts de fondateur, parts d'intérêts, commandites, obligations et emprunts de toute nature des sociétés, compagnies ou entreprises quelconques, financières, industrielles, commerciales ou civiles. Il frappe également les obligations et emprunts des départements, communes et établissements publics, les tantièmes prélevés par les administrateurs en leur dite qualité, les jetons de présence et rémunérations diverses des administrateurs des sociétés par actions. Enfin, l'article 80 de la loi du 13 juillet 1925 en a étendu l'application aux remboursements et amortissements que les sociétés ou collectivités effectuent sur le montant de leurs actions, parts d'intérêts ou commandites, avant leur dissolution ou leur mise en liquidation, à moins que ces amortissements ne soient faits par une réalisation d'actif et au moyen de prélèvements sur les éléments autres que le compte « profits et pertes », les réserves ou provisions diverses de bilan, ou encore lorsque les statuts des sociétés prévoient l'amortissement obligatoire des actions.

Le montant de la taxe est avancé, sauf leur recours, par les sociétés et autres collectivités. Frappant les revenus des valeurs mobilières, sans égard à la personne de celui qui les possède, cette taxe affecte le caractère d'un impôt réel. Mais si la loi a voulu atteindre le profit personnel de l'associé ou de l'obligataire, abstraction faite des bénéfices réalisés par la personne morale, ce profit est apprécié « in abstracto » eu égard « à l'actionnaire en soi » ou « à l'obligataire en soi » et non à l'actionnaire ou obligataire individuel qui le touche et dont la personne reste indifférente.

Les valeurs étrangères sont soumises à un régime spécial ; on distingue : les valeurs abonnées et les valeurs non abonnées. Les premières sont imposées comme les valeurs françaises, et l'impôt est versé au Trésor par un représentant français personnellement responsable et agréé par le Ministre des Finances. Pour les secondes, l'impôt est retenu soit par l'établissement payeur, lorsque le paiement du revenu a lieu en France, soit par le titulaire du titre lui-même, s'il est domicilié en France et lorsque le revenu est encaissé à l'étranger.

L'impôt sur le revenu des créances, dépôts, cautionnements et comptes-courants frappe, comme son nom l'indique, les intérêts, arrérages et tous autres produits :

1° Des créances hypothécaires, privilégiées et chirographaires, à l'exclusion de toute opération commerciale ne présentant pas le caractère juridique d'un prêt ;

2° Des dépôts de sommes d'argent, à vue ou à échéance fixe, quel que soit le dépositaire et quelle que soit l'affectation du dépôt ;

3° Des cautionnements en numéraire ;

4° Des comptes courants dans tous les cas où ils ne figurent pas dans les recettes provenant de l'exercice d'une profession industrielle, commerciale ou agricole, ou d'une exploitation minière. (Loi du 31 juillet 1917, article 38, et du 30 décembre 1928, article 29.)

La loi du 25 juin 1920 a institué un impôt sur le chiffre des affaires faites en France par les personnes qui, habituellement ou occasionnellement, achètent

pour revendre, ou accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, ainsi que les exploitants des mines. Le décret du 23 mai 1925 a déchargé l'Administration de l'Enregistrement du recouvrement de cette taxe, sauf en ce qui concerne les personnes exerçant, à titre principal, les professions de banquiers, changeurs, escompteurs, agents de change, remisiers, coulissiers, assureurs, courtiers d'assurances, courtiers maritimes et toutes autres professions se rapportant au commerce de valeurs et de l'argent. De même, elle ne perçoit plus la taxe de luxe que sur les actes soumis à l'enregistrement et relatifs à des ventes entre non commerçants.

LES PRODUITS DU DOMAINE

Les produits du domaine de l'Etat sont constitués par les revenus du domaine public terrestre, du domaine public maritime, du domaine public fluvial, des prises d'eau, du domaine militaire, du domaine privé de l'Etat, du produit d'exploitations diverses, des aliénations, des successions en déshérence, des épaves et bien vacants, de la participation de l'Etat au bénéfice des concessions de mines et du produit des eaux et forêts. Ces revenus n'ont aucun caractère fiscal. La police et la conservation du domaine public sont confiées aux services publics qui en ont la charge d'après les lois et règlements. L'Administration des Domaines concourt cependant à sa gestion, dans un certain nombre de cas. Elle remplit, pour le domaine

privé, à peu près le rôle d'un intendant pour le patrimoine d'un particulier.

LA DÉPENSE

Enfin, l'Administration de l'Enregistrement participe, dans une faible mesure, au service de la dépense. C'est ainsi qu'elle est chargée du paiement d'un certain nombre de dépenses relevant des départements de la Justice et des Finances.

SECTION II. — L'organisation de l'Administration

Elle comporte, comme celle de l'Administration des Contributions directes, un service central à Paris et un service départemental.

LE SERVICE CENTRAL

Le service central de l'Administration de l'Enregistrement, placé, jusqu'au décret de fusion, sous l'autorité d'un Directeur général, assisté du Conseil d'administration, comprend quatre divisions, ayant chacune à leur tête un Administrateur. Les chefs de bureau, sous-chefs de bureau, rédacteurs principaux se trouvent répartis dans les quatre divisions et le bureau du personnel. Le service central a pour mission générale d'assurer l'exécution des lois dont le maintien lui est confié.

LE SERVICE DÉPARTEMENTAL

Un Directeur, nommé par décret, est à la tête du service dans chaque département. Néanmoins, le département de la Seine comporte trois directions, celui du Nord deux. Le Directeur « dirige et surveille
« les travaux de tout le personnel du département,
« assure l'exacte application des lois et le maintien
« des règles administratives, autorise les poursuites,
« prépare les mémoires, veille à la régularité des pro-
« cédures, réunit et dépouille pour tout le départe-
« ment les états et comptes des recettes et des dépen-
« ses, procède à l'instruction des affaires domaniales
« et concourt aux différentes opérations qu'elle entraîne » (1). Il est assisté de receveurs-rédacteurs et d'agents du cadre spécial : contrôleurs de comptabilité, gardes de magasins et commis.

Le service de l'Inspection, qui comprend des Inspecteurs principaux, Inspecteurs et Inspecteurs adjoints, se distingue par le fonctionnement d'un contrôle à deux degrés. La gestion du Receveur est vérifiée une première fois dans toutes ses parties par l'Inspecteur ou l'Inspecteur adjoint qui examine la tenue du bureau, la régularité des perceptions et l'exactitude de la comptabilité, procède à la vérification des services extérieurs (fonctionnaires, officiers ministériels, sociétés et entrepreneurs, commerces et établissements publics assujettis au droit de communication de l'Administration) et adresse au Directeur un rapport détaillé de sa vérification.

(1) Préparation Francis LEFEBVRE. *Op. cit.*

La mission de l'Inspecteur principal consiste, en vérifiant par épreuves la gestion des comptables, « à
« contrôler l'exactitude des opérations de vérification
« des Inspecteurs et Inspecteurs adjoints, et à main-
« tenir l'uniformité dans l'application des règles de
« perception et dans la tenue des bureaux, et à appré-
« cier le travail et la valeur de chaque agent » (2).

Les agents de recette sont les Conservateurs des hypothèques, les Receveurs-Conservateurs et les Receveurs.

Le Conservateur des hypothèques est chargé « de
« l'exécution des formalités prescrites pour la conser-
« vation des hypothèques et la consolidation de la
« propriété immobilière et de la perception des droits
« au profit de l'Etat pour chacune de ces formalités » (2). Les fonctions de Receveur et de Conservateur sont parfois exercées par le même agent, qui prend alors le nom de Receveur-Conservateur. Il y avait, avant la réforme judiciaire réalisée par le décret du 6 décembre 1926, une conservation des hypothèques par arrondissement, au siège du Tribunal civil. Dans certaines grandes villes, telles que Paris, Bordeaux, Versailles, Lyon, Lille, Le Havre, Marseille, les conservations sont divisées en deux ou plusieurs bureaux. Les Conservateurs et les Receveurs-Conservateurs sont recrutés parmi les agents de tous grades issus du surnumérariat.

La mission du Receveur a un objet général. Il doit à la fois assurer la tenue de la caisse, établir la comp-

(2) Préparation Francis LEFEBVRE. *Op. cit.*

tabilité, procéder aux opérations matérielles, assurer la perception de l'impôt et réprimer la fraude en utilisant complètement tous les documents du bureau, ainsi que les données extérieures. Il existe, en général, un bureau d'enregistrement dans chaque canton ; mais, dans la plupart des localités importantes où l'importance et le nombre des affaires l'exigent, ces attributions sont divisées entre plusieurs agents. Les Receveurs sont pris parmi des surnuméraires recrutés au concours et ayant subi avec succès deux examens professionnels.

Comme dans l'Administration des Contributions directes, tous les agents, à l'exception du Directeur général et d'un nombre très restreint de Receveurs, sont passés par le surnumérariat.

LE DÉFAUT D'ADAPTATION DES SERVICES A LEUR RÔLE

La dispersion des services, un Receveur par canton, peut présenter certains avantages : la proximité de l'agent d'assiette de la matière imposable lui permettant, dans une mesure d'ailleurs très limitée, de mieux découvrir la fraude. Elle offre aussi, en compensation, les plus sérieux inconvénients.

L'importance du travail de chaque Receveur est nécessairement fonction de l'activité économique du canton où il exerce. Or, suivant les régions, celle-ci est éminemment variable. C'est pourquoi, avant la fusion, un grand nombre d'agents étaient partiellement occupés, alors que d'autres remplissaient, vers l'âge de la retraite, un service au-dessus de leurs forces.

Nous avons relevé, dans l'annuaire de 1926, 877 bureaux où le nombre d'actes et de formalités diverses ne dépassait pas 2.000, chiffre correspondant à un travail journalier d'environ 4 heures. Pour l'ensemble de ces bureaux, le nombre d'actes et de formalités est de 1.175.305 ce qui donne, par Receveur, une moyenne annuelle de 1.340 et une moyenne de 4 par jour ouvrable. Dans le département des Basses-Alpes, nous comptons 14 Receveurs pour 26.444 formalités ; dans le Lot-et-Garonne, 23 Receveurs et 3 commis pour 35.521 formalités.

Si nous passons dans les grands centres, nous trouvons : à Paris, 15 bureaux d'actes civils, où les titulaires, aidés par un nombre égal de commis, ont analysé 281.841 actes notariés ; à Lyon, il y avait, en 1926, 15 Receveurs, assistés de 13 commis ou dames employées, pour 442.440 actes ou formalités. En tenant compte de 5 Receveurs-Contrôleurs chargés de la tenue des archives et d'un Contrôleur spécial affecté au service de l'Assistance judiciaire, on obtient en tout 34 agents. La moyenne annuelle des formalités ressort à 13.014 par agent, et la moyenne par jour ouvrable à 40. Au premier bureau des actes civils, le Receveur et son commis ont taxé 15.286 actes notariés, soit environ 50 actes par jour ouvrable. Les recettes de ce même bureau s'élevaient, pour l'année 1925, à 10.853.000 francs et étaient supérieures à celles des deux départements des Hautes et Basses-Alpes réunis.

En résumé, sur 2.700 bureaux environ existant avant la fusion, on peut admettre qu'il y avait 1.000 Receveurs surchargés de travail, 700 dont le travail était

à peu près normal, 1.000 dont le travail était tout à fait insuffisant. Ces anomalies avaient en outre les conséquences suivantes : c'est que les jeunes agents, actifs et dans la force de l'âge et par conséquent susceptibles du plus fort rendement, étaient les moins occupés, alors que les agents âgés et fatigués avaient le maximum d'efforts à fournir.

En outre, plus le travail du Receveur va en augmentant et plus cet agent se préoccupe de la tenue de sa caisse ; aussi voit-on, dans les bureaux importants, le Receveur presque entièrement occupé par la débite du timbre, la réception des actes déposés par les contribuables et les officiers ministériels, pendant que son commis procède aux enregistrements les plus compliqués. Tout le travail à la fois productif et d'exécution difficile passe ainsi aux mains du commis.

Aussi le Ministre des Finances pouvait-il écrire dans son exposé des motifs d'un projet de loi sur la réorganisation des services financiers déposé le 15 janvier 1920 et resté d'ailleurs lettre morte : « Alors que dans
« la plupart des chefs-lieux d'arrondissement les titu-
« laires ne parviennent pas à suffire à l'accomplisse-
« ment de leur tâche, ceux d'un grand nombre de
« chefs-lieux de canton ne sont qu'insuffisamment
« occupés, de sorte que dans les villes on laisse échap-
« per des droits importants et que dans les campagnes
« les plus pauvres on surveille avec minutie le paie-
« ment exact de droits minimes. »

Cette dispersion des bureaux sur tout le territoire n'est pas non plus sans influence sur le rendement des agents de contrôle dont le temps passé en déplace-

ments sera souvent égal, parfois même supérieur, à celui de la vérification utile. En outre, comme ce contrôle porte sur la gestion d'un comptable, l'Inspecteur est tenu de procéder, au cours de sa vérification, à une multitude de travaux matériels dont l'énumération dans le court traité de manutention et de comptabilité édité par la Préparation Francis Lefebvre ne tient pas moins de 75 pages (3). Ces travaux terminés et si les délais accordés ne sont pas épuisés, l'Inspecteur se livre à la recherche de la fraude, notamment par des vérifications extérieures dans les études des officiers publics et ministériels, aux sièges des sociétés, établissements financiers et autres entreprises soumises au contrôle de l'Administration.

Examinons la situation dans le département du Rhône pour l'année 1926. Il y avait à cette époque trois Inspecteurs principaux chargés du contrôle au second degré et 17 Inspecteurs ou Inspecteurs adjoints pour le contrôle au premier degré. Le nombre des formalités à vérifier était de 594.809 réparties entre 37 bureaux et 3 conservations d'hypothèques. La moyenne par agent de contrôle au premier degré ressort pour l'année à 34.988 et par jour à 122.

Si l'on tient compte du temps perdu en déplacements, de l'importance du travail matériel à effectuer dans chaque bureau, on est bien obligé de reconnaître que le contrôle extérieur portant sur les études, les greffes, les sociétés, les banques, les compagnies

(3) Traité de manutention, de comptabilité et de vérification dans les bureaux d'Enregistrement. Préparation Francis LEFEBVRE, Paris, 1928.

d'assurances, les agents de change, les compagnies de transports, etc..., est tout superficiel, plus nominal qu'effectif.

Signalons encore que l'existence d'un contrôle au second degré ne répond à aucune nécessité. « Nous
« pensons, disait M. Bokanowski, rapporteur général à
« la Chambre, que la multiplication des degrés et des
« rouages de contrôle coûte souvent plus cher à l'Etat
« qu'elle ne lui rapporte, lorsqu'elle aboutit à des cen-
« taines et des milliers d'heures de travail hautement
« qualifié, pour obtenir des redressements d'import-
« tance souvent minime. »

« La grande loi économique du rendement non proportionnel se vérifie ici brutalement et paraît avoir
« été vraiment oubliée » (4).

De son côté, M. le député Renard, dans son rapport sur le budget des Finances de 1922, écrivait : « En fait,
« le contrôle au premier degré qui devrait consister
« dans la vérification complète des actes du Receveur
« de l'Enregistrement est tout à fait réduit et le contrôle au deuxième degré qui devrait porter sur les
« vérifications faites par les inspecteurs adjoints est
« presque inexistant et il semble bien qu'un seul contrôle régulièrement et exactement exercé serait préférable pour les intérêts du Trésor à deux contrôles
« incomplets et irréguliers, d'autant plus que les Receveurs accomplissent déjà un premier contrôle des
« déclarations qu'ils reçoivent. »

(4) *Budget de 1922*, t. I, p. 50.

En définitive, l'organisation de l'Administration de l'Enregistrement pas plus que celle des Contributions directes n'a été mise au niveau des besoins nouveaux : elle est restée, à peu de chose près, ce qu'elle était en l'an VII. Tout au plus a-t-on créé quelques bureaux et adjoint aux receveurs quelques commis. On ignore le téléphone qui hâterait la marche du service en réduisant la correspondance ; on n'emploie la machine à écrire qu'à la Direction Générale et la plupart des directeurs en sont réduits à tirer à la polycopie d'illibles circulaires.

D'autre part, l'installation matérielle et l'hygiène des bureaux laissent fortement à désirer. Jusqu'ici, aucune mesure n'a été prise en vue de doter les receveurs de coffres-forts destinés à assurer la sécurité de la caisse et du timbre.

Enfin, dans les deux Administrations, la centralisation est demeurée presque intacte, alourdissant la marche d'un service déjà très chargé. Elle arrête les initiatives pourtant si nécessaires et, du même coup, retarde, parfois pendant des mois, la solution d'affaires que l'agent d'exécution aurait souvent réglées en peu de temps s'il avait un pouvoir de décision plus étendu.

C'est ainsi que les Directions Générales retiennent l'examen d'une infinité de questions n'offrant aucune difficulté, mais pour la seule raison qu'elles en sont accidentellement saisies soit par les intéressés et les contribuables eux-mêmes, soit par les directeurs départementaux. Au lieu de renvoyer purement et simplement aux directeurs, parfaitement compétents pour

statuer dans la plupart des cas, l'examen de ces affaires, elles s'en réservent la solution pour elles-mêmes, compliquant ainsi inutilement le travail de leurs divers services.

De ces errements, il est résulté depuis plusieurs années que les directeurs, afin d'échapper à la responsabilité de décision personnelles, ont pris peu à peu l'habitude de soumettre à leur Direction Générale un nombre considérable d'affaires dont la solution, en principe, leur incombe exclusivement. De ce fait, certaines directions sont devenues, en quelque sorte, de simples bureaux de transmission, les directeurs se bornant à donner leur avis, en laissant à la Direction Générale le soin de statuer. Jalouse de maintenir les prérogatives d'une centralisation qui fait sa force, cette dernière ne fait rien pour réagir contre ces tendances qu'elle semble chercher, au contraire, à favoriser par tous les moyens en son pouvoir, multipliant à plaisir la correspondance pour les affaires les plus insignifiantes, exigeant qu'il lui soit rendu compte de l'exécution des mesures les plus puériles.

Or, il faut bien le reconnaître, si ces tendances regrettables permettent à des directeurs timorés d'échapper aux conséquences de décisions qu'il leur appartient de prendre, elles finissent par compliquer d'une manière considérable et sans aucun profit direct pour le Trésor, non seulement le travail des directions et de la Direction Générale, mais aussi celui de tous les agents pour lesquels les demandes de renseignements, rapports complémentaires et copies sou-

vent réclamés sans utilité réelle, constituent un surcroît de besogne appréciable.

A ce point de vue, on peut affirmer que loin d'être utile au service, l'ingérence de l'Administration centrale lui est dans un grand nombre de cas extrêmement préjudiciable.

CHAPITRE III

Les résultats positifs à attendre de la fusion des deux régies

Les deux Administrations des Contributions directes et de l'Enregistrement taxent, comme nous venons de le voir, en mettant en œuvre des moyens et des méthodes différents: la première des revenus, la seconde des capitaux et des revenus. Chacune d'elles a, il est vrai, d'autres attributions; l'Administration des Contributions directes n'établit pas que l'assiette des impôts sur le revenu, l'Administration de l'Enregistrement ne taxe pas que des capitaux ou des revenus.

Néanmoins, leur mission la plus importante consiste à déterminer, aussi exactement que possible, la consistance des fortunes sous ces deux aspects différents. L'examen des produits budgétaires est, à cet égard, particulièrement significatif.

LE CONTRÔLE DU REVENU PAR LE CAPITAL ET DU CAPITAL
PAR LE REVENU

Tous les capitaux ne sont pas productifs de revenus au sens de la loi fiscale; il en est ainsi de certains meubles corporels comme les meubles meublants, les bijoux, les œuvres d'art, etc., dont l'usage n'est pas susceptible de se prêter à une évaluation précise. Inversement, tous les revenus ne sont pas engendrés par le capital; ils peuvent provenir d'une autre source.

Cependant la destination de la plupart des capitaux est de produire des revenus, soit par eux-mêmes (revenus du capital), soit avec le travail (revenus mixtes). Dans les deux cas, il existe un rapport incontestable entre ces deux expressions comptables: la valeur du bien et celle du produit, précis dans le premier, mais réel et susceptible d'être déterminé avec une approximation suffisante dans les deux cas.

De deux terres voisines dont l'une donne 20 hectolitres de blé à l'hectare et l'autre 16, la première aura une valeur supérieure à la seconde. C'est une vérité expérimentale qui n'est ignorée d'aucun paysan.

Il en sera le plus souvent ainsi pour deux entreprises industrielles ou commerciales ayant le même objet et placées dans des conditions d'exploitation sensiblement les mêmes. L'inégalité des rendements se traduira généralement par une inégalité dans les valeurs vénales. La notion de capital apparaît donc comme liée à celle de revenu et variant dans le même

sens. Ce n'est pas là un aperçu purement théorique (1) mais une constatation.

En définitive, les deux Régies taxent la même matière imposable considérée sous deux aspects différents, solidaires l'un de l'autre.

Ce point de vue a été remarquablement exposé dans un rapport soumis le 23 avril 1925 à la Commission tripartite par M. Béranger, directeur de l'Enregistrement.

« Indépendamment d'autres attributions particulières, les agents de l'Enregistrement ont pour mission de percevoir certains impôts afférents à des transmissions de biens, opérées soit par décès, soit entre vifs à titre gratuit et à titre onéreux.

« Le rôle des agents des Contributions directes consiste principalement à frapper de taxes annuelles les diverses sources de revenus, considérés d'abord par catégories (impôts cédulaires), ensuite globalement impôt général.

« A l'occasion de faits accidentels et non périodiques, les premiers sont ainsi appelés à déterminer dans l'expression de leur valeur en capital soit (décès) tous les éléments d'un patrimoine, soit (vente, donation, etc.) quelques-uns de ces éléments.

« Périodiquement, les seconds ont à apprécier chaque patrimoine en faisant état des divers revenus produits par ces éléments. En grande partie, ce sont donc les mêmes éléments imposables que, dans

(1) CASTAGNEZ. La fusion des Contributions directes et de l'Enregistrement. *Thèse Paris*, 1928, p. 92.

« leurs expressions soit de valeur vénale, soit de re-
« venu, les agents de l'une et l'autre Administration
« ont à envisager.

« Au fond ces expressions doivent être en corrè-
« lation puisque la valeur vénale est fonction du re-
« venu — sauf l'influence de certains facteurs. »

A la vérité, il n'est presque pas d'actes ou de déclarations soumis à la formalité de l'enregistrement qui ne se rapportent directement ou indirectement au patrimoine des particuliers. Néanmoins, l'instrument de contrôle le plus précieux de la déclaration de revenu, réside dans la déclaration de succession (2) où sont énumérés, au décès, les différents éléments composant le patrimoine de chaque redevable à l'actif et au passif. L'une totalise les capitaux, l'autre les revenus y afférents, leur rapprochement s'impose donc dans tous les cas. Sans doute la déclaration relative à l'impôt général peut-elle concerner, le cas échéant, tout un groupe familial alors que la déclaration de succession a toujours trait au patrimoine d'une seule personne. Mais, la discrimination des revenus propres à chacun des membres dépendant du groupe familial imposé et la détermination des sources productrices s'opèreront, assez facilement, par l'examen des impositions effectuées aux différentes cédules, à l'exception, toutefois, des revenus des capitaux mobiliers,

(2) Dans ce sens ALLIX, *op. cit.*, p. 679 : « La principale garantie du fisc réside dans le contrôle des successions. Si ce contrôle est efficace, les valeurs que le contribuable a dissimulées pendant sa vie seront découvertes à sa mort, et, d'autre part la nature et l'importance des héritages recueillis fourniront de précieuses indications sur la fortune des héritiers. C'est dans l'impôt sur les successions que se trouve la clé du mécanisme de l'impôt sur le revenu »,

imposés abstraction faite de la personne du bénéficiaire. Dès lors, le contrôle de la déclaration de revenus par la déclaration de succession s'avère utile dans tous les cas; inversement, la déclaration de succession peut être contrôlée par la déclaration de revenus, sous réserve de ce qui a été dit pour les capitaux mobiliers. C'est là le fait essentiel et il importe peu, par la suite, de rechercher et d'énumérer les différences de formes existant entre les deux déclarations. La rédaction de l'une obéit, il est vrai, à des règles solidement établies par la loi civile, l'autre est régie par des principes énoncés dans la loi fiscale. La déclaration de succession est presque toujours l'œuvre de spécialistes: officiers ministériels, agents d'affaires; la déclaration de revenus est le plus souvent écrite par le contribuable lui-même (3).

Tout en étant exactes, ces remarques ne présentent aucun intérêt pour le sujet qui nous occupe. Le contrôle de l'impôt ne porte pas, en effet, sur la forme des actes ou des déclarations, mais sur leur contenu. L'utilité d'un rapprochement constant du capital au revenu et inversement, en vue du contrôle mutuel des actes et des déclarations, ne saurait être contestée ni du point de vue théorique ni du point de vue pratique, le seul intéressant en matière fiscale.

Les adversaires de la fusion manifestent néanmoins le plus grand scepticisme sur l'efficacité de ce contrôle. On a d'abord dit : « Un revenu, ce n'est pas un « chiffre que l'on cueille sur une déclaration, c'est le

(3) CASTAGNEZ. *Op. cit.*, p. 93 et 94.

« parti que le Contrôleur sait tirer de cette déclaration » (4). Plus juste est la remarque de M. Jean Roche lorsqu'il écrit : « Quand on songe à l'étendue considérable de l'évasion fiscale en matière de droits de succession et l'impossibilité où on s'est trouvé de la réprimer, malgré les droits d'investigation aussi larges que ceux possédés par l'Enregistrement, malgré l'arsenal des lois pénales dont on a également armé l'Administration, on peut rester sceptique sur le rôle que l'on veut faire jouer au contrôle du revenu venu par le capital et du capital par le revenu » (5).

Pour donner à ce contrôle toute son efficacité, il est en effet, nécessaire que l'une au moins des deux Régies puisse garantir la sincérité des déclarations, des évaluations ou des prix. Si les deux termes de comparaison sont à la fois faussés, le contrôle cesse d'être effectif. Dans la pratique il en sera souvent ainsi, mais à des degrés divers pour chaque terme. On ne saurait soutenir qu'un pourcentage égal d'erreur ou de dissimulation se retrouvera toujours dans chacun d'eux. Tantôt le contribuable dissimulera plus facilement ses capitaux que ses revenus, tantôt ce sera l'inverse. Dès lors, le contrôle du revenu par le capital et du capital par le revenu présente bien dans tous les cas une utilité certaine.

Par ailleurs, l'autonomie des deux Régies n'est-elle pas précisément la cause principale de la facilité avec

(4) *Bulletin mensuel du Syndicat National des membres de l'Administration des Contributions directes*.

(5) Jean ROCHE. *L'évasion et l'inquisition fiscales en matière d'impôts sur le revenu*, Sirey, 1929, p. 103.

iaquelle le contribuable arrive, dans l'état actuel des choses, à se soustraire si souvent aux investigations du fisc et à enlever à ce double contrôle une grande partie de son efficacité ? Aussi nous paraît-il intéressant d'examiner dans quelle mesure la fusion des deux Administrations fiscales serait de nature à limiter les fraudes les plus fréquentes, spécialement celles qui portent sur les capitaux mobiliers d'une part, sur les prix et évaluations d'immeubles et de fonds de commerce d'autre part.

LE CONTRÔLE DE LA FORTUNE MOBILIÈRE NON APPARENTE

Nous avons signalé dans nos précédents chapitres que l'Administration de l'Enregistrement était chargée de l'assiette et du recouvrement de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, le premier de tous les impôts cédulaires par l'importance de son rendement si, suivant en cela un auteur éminent ⁽⁶⁾, nous y comprenons les produits de l'impôt sur les opérations traitées dans les bourses de valeurs, du timbre et du droit de transmission. Les porteurs de valeurs mobilières ont supporté en 1928 une charge totale de 5 milliards 288 millions. Ces revenus, taxés une première fois dans la cédule des capitaux mobiliers, devraient légalement subir un second prélèvement au titre de l'impôt général, dès lors que les bénéficiaires s'y trouvent assujettis. Ils y échappent pour la plus grande partie.

Cette évasion est apparue comme la conséquence

(6) ALLIX. *Op. cit.*

inévitable du mode particulier d'assiette et de recouvrement de l'impôt cédulaire atteignant l'actionnaire ou l'obligataire au travers du titre sans dévoiler son anonymat. Est-ce à dire que l'Administration de l'Enregistrement n'est pas en mesure, le plus souvent, d'identifier le porteur du titre? Nous croyons fermement le contraire.

Nous touchons ici à l'un des problèmes les plus importants de la fiscalité moderne: celui de l'imposition effective des valeurs mobilières à l'impôt général sur le revenu et à l'impôt des successions.

Le législateur a cru un instant l'avoir résolu dans la loi du 22 mars 1924 par l'institution du bordereau de coupons. Aux termes des dispositions légales, les établissements où les coupons sont habituellement présentés à l'encaissement étaient tenus d'exiger de chaque requérant la production d'un bordereau nominatif. Tous les bordereaux devaient être classés dans l'ordre alphabétique et conservés pendant 5 ans à la disposition des agents de l'Enregistrement et des Contributions directes. Ces mesures intéressaient particulièrement l'Administration des Contributions directes, mais elles avaient paru également de nature à renforcer les moyens d'action de l'Administration de l'Enregistrement en vue du contrôle des droits de mutation par décès. Elles devaient permettre, croyait-on, de faire jouer plus efficacement les dispositions de l'article 11 des lois codifiées d'après lesquelles sont présumés, jusqu'à preuve contraire, faire partie de la succession pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès, les titres et valeurs dont le défunt a perçu les revenus

moins d'un an avant son décès et dont les héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel du défunt sont ultérieurement reconnus en possession.

Le système du bordereau de coupons devait soulever dans le monde des porteurs de valeurs mobilières une émotion considérable, aussi a-t-il été supprimé par l'article 23 de la loi du 13 juillet 1926 avant d'être entré en application.

Dans la pratique, le bordereau n'était pas une nouveauté. Les banques avaient pris depuis longtemps l'habitude d'en rédiger, souvent même en double exemplaire, lors de la présentation de coupons à l'encaissement et en y mentionnant les titres et le montant des dividendes ou intérêts y afférents.

Actuellement, la situation est la suivante:

L'Administration de l'Enregistrement dispose des plus larges droits d'investigation aux sièges des sociétés, banques, compagnies d'assurances, en vue du contrôle du paiement des impôts dus tant par ces dernières que par les tiers (art. 87-89 du Code des valeurs mobilières; lois codifiées). Elle a donc la possibilité d'établir, dans une certaine mesure, la consistance du portefeuille mobilier des contribuables en prenant notamment connaissance des listes des titulaires de titres nominatifs, des listes des souscripteurs d'actions et d'obligations; des feuilles de présence aux assemblées générales mentionnant les noms des associés présents ou représentés; des comptes en banque des particuliers, des bordereaux de coupons rédigés par les établissements de crédit; des noms des pro-

priétaires des titres déposés pour le renouvellement ou le recouppement; des tantièmes et jetons de présence distribués aux administrateurs des sociétés et d'une manière générale de tous les documents comptables.

Mais pourquoi dira-t-on n'use-t-elle pas de son droit de communication pour faire réintégrer dans l'actif successoral par application de la présomption de l'article 11 des lois codifiées, toutes les valeurs dissimulées ?

C'est que la mise en œuvre d'un contrôle aussi étendu se heurte dans la Régie autonome à des difficultés pratiques insurmontables. D'une part, comme nous l'avons déjà vu, l'organisation actuelle des services ne s'y prête pas (7); d'autre part, c'est seulement au décès du contribuable que l'Enregistrement a un réel intérêt à connaître les titres composant son portefeuille mobilier. Jusqu'à ce moment, le contrôle fonctionnerait à vide. Certes, il pourrait rendre en tous temps les plus grands services à l'Administration des Contributions directes, mais l'Enregistrement, comme nous l'avons dit, est autonome et ses attributions sont expressément limitées; l'assiette de l'impôt général sur le revenu relève du service des Contributions directes et il ne lui appartient pas d'y contribuer. Aussi, la pré-

(7) ALLIX et LECERCLÉ, *op. cit.*, p. 196 : « Or, actuellement, l'Administration qui est déjà en droit de prendre connaissance des registres des titres nominatifs des Sociétés et même, à notre avis, des comptes de dépôts ouverts par les banques, lorsque celles-ci sont soumises au droit de communication, ce qui est le cas le plus général, n'arrive même pas, faute de personnel et de temps, à tirer parti des moyens d'investigation que les lois existantes mettent à sa disposition ».

somption de l'article 11 précité a-t-elle rarement l'occasion de jouer.

Néanmoins, un certain nombre de dispositions légales sont de nature à mettre obstacle, au décès, et dans une mesure très limitée ⁽⁸⁾, à la dissimulation des valeurs mobilières. C'est ainsi qu'aucun transfert ou conversion de titres nominatifs ne pourra être effectué que sur la production d'un certificat de paiement délivré par le Receveur (lois codifiées, art. 203); les dépositaires, détenteurs ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs : banquiers, officiers publics, agents d'affaires, administrations publiques. etc., sont tenus de les déclarer à l'Administration, dans la quinzaine de la remise aux héritiers (lois codifiées ; ; article 205). Signalons encore les mesures contre les comptes joints (lois codifiées ; article 207) et celles concernant la location et l'ouverture au décès des coffres-forts (lois codifiées ; articles 13, 174, 196, 197).

Aucune mesure semblable et permanente ne saurait être prise pendant la vie du contribuable pour le contrôle de ses déclarations de revenus sans soulever les protestations les plus légitimes.

En définitive, le Contrôleur des Contributions directes taxera, à peu près certainement, les revenus mobiliers spontanément déclarés par le contribuable ; les revenus afférents aux titres mentionnés dans les actes et jugements soumis à l'enregistrement

(8) M. Loucheur disait en 1922 à la tribune de la Chambre : « Avez-vous interrogé quelques notaires de Paris ou de province ? Il vous diront tous que par un phénomène extraordinaire, il n'y a plus dans aucune succession, aucun titre de rente au porteur alors qu'il en circule pour près de 100 milliards ».

(donations, contrats de mariages, partages, inventaires, liquidations, etc...) ou compris dans les déclarations de successions.

La solution idéale, aux dires des adversaires de la fusion, consisterait à attribuer à l'Administration des Contributions directes des droits d'investigation identiques à ceux que l'Administration de l'Enregistrement tient déjà de la loi (9).

A supposer qu'avec son organisation actuelle elle puisse exercer ce contrôle sur la fortune mobilière, tout au moins par simples sondages, on ne voit pas comment l'assiette de l'impôt des successions s'en trouverait améliorée. Le revenu taxable, c'est un chiffre par cédule. La déclaration de succession exige plus de précision, il ne suffit pas de savoir que le « de cujus » possédait des valeurs mobilières, mais encore lesquelles. Pour vérifier la concordance des deux déclarations fiscales, il serait donc nécessaire de transmettre à chaque Receveur de l'Enregistrement, après utilisation par le service des Contributions directes, toutes les copies de bordereaux ou de pièces diverses dressées par les Contrôleurs. Cette transmission ne diminuerait en rien les difficultés du double contrôle des agents de l'Enregistrement portant à la fois sur le défunt et sur ses héritiers. Il n'y aurait pas deux bordereaux sur cent pouvant donner un résultat positif, mais l'examen de chacun d'eux occasionnerait des rapprochements minutieux qu'il serait impossi-

(9) Jean ROCHE. *Op. cit.* ; CASTAGNEZ. *Op. cit.*

ble d'effectuer dans l'état actuel de l'organisation des services.

L'impuissance des deux Administrations réside moins dans l'exiguité de leurs droits que dans les vices de leur propre structure. Seule leur fusion peut conduire au double résultat souhaité grâce à un emploi plus judicieux du personnel et à la centralisation de tous les renseignements dans des archives communes. Le double contrôle s'opérant par sondages deviendrait alors possible et efficace, susceptible d'améliorer l'assiette de l'impôt général sur le revenu et de l'impôt de mutation par décès. Nous nous rangeons entièrement à l'avis de M. Jean Roche quand il écrit :

« Si les menaces contre la fraude mobilière restent
« vaines, le réflexe d'auto-défense suggérant immé-
« diatement de nouveaux moyens d'évasion, il n'en est
« pas de même des menaces occultes que le fraudeur
« peut sentir autour de lui, sans pouvoir les identi-
« fier, les localiser. Il faut essayer de réaliser ce que
« nous appellerons cette atmosphère, cette ambiance.
« Le rentier doit sentir, malgré l'absence de forma-
« lités pesant sur lui, le contrôle fiscal et, par là même,
« le redouter, sans défense possible, puisqu'il ne
« saura pas exactement comment et par quel moyen
« il se produira ⁽¹⁰⁾ ».

Signalons encore l'utilité de la fusion en vue d'augmenter le rendement de l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements et de l'impôt du timbre. Soit au cours de leurs vérifications de comppta-

(10) Jean ROCHE. *Op. cit*

bilités, soit lorsque des déductions d'intérêts dans les déclarations relatives à l'impôt général leur sont demandées les Contrôleurs sont en mesure de relever de multiples contraventions.

Dans le même ordre d'idées la fusion des deux Régies serait de nature à favoriser un contrôle sérieux du passif chirographaire fictif dont la déduction de l'actif brut successoral est demandée par les héritiers lors du dépôt de la déclaration. Si la dette est réelle, le défunt aura le plus souvent requis la déduction des intérêts du montant de ses revenus après avoir justifié du paiement de l'impôt cédulaire par le créancier (lois codifiées ; articles 69 et 91).

LE CONTRÔLE DE LA FORTUNE APPARENTE ET LA RÉPRESSION DES DISSIMULATIONS, DES INSUFFISANCES DE PRIX OU D'ÉVALUATIONS.

En ce qui concerne la partie apparente de la matière imposable, spécialement les fonds de commerce et les immeubles, le fisc en a dressé un inventaire constamment tenu à jour d'après des données en grande partie fournies par l'Administration de l'Enregistrement. L'Administration des Contributions directes puise dans les archives de la Régie voisine toute sa documentation relative aux transmissions des biens, sources des revenus imposables. Sans ces renseignements indispensables, il lui serait, le plus souvent, impossible de connaître le véritable débiteur de l'impôt et de l'atteindre. Néanmoins, même dans ce domaine l'évasion fiscale reste considérable

et les mesures légales prises pour en limiter l'étendue, quoique draconiennes, se sont révélées vaines. L'état presque stationnaire de l'annuité successorale en est la preuve évidente. La fortune apparente des contribuables y entre pour sa totalité, cependant sa valeur a bien varié au cours de ces dernières années en raison inverse de celle de la monnaie et dans des proportions sensiblement égales.

Dans la taxation du capital, la fraude s'exerce habituellement sous forme de dissimulations de prix de ventes ou de soultes de partages et d'échanges, d'insuffisances d'évaluations dans les transmissions à titre gratuit. Dans le système d'impôts cédulaires, elle porte principalement sur la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, l'Administration procédant elle-même à l'évaluation des revenus fonciers.

Les agents des Contributions directes sont en mesure d'apporter à ceux de l'Enregistrement un concours efficace dans la répression des insuffisances de prix ou d'évaluations. L'article 262 des lois codifiées dispose que « si le prix énoncé dans un acte translatif de propriété ou d'usufruit de biens immeubles, à titre onéreux, paraît inférieur à leur valeur vénale à l'époque de l'aliénation, par comparaison avec les fonds voisins de même nature, la Régie peut requérir une expertise ». Le droit de recourir à cette procédure a été par la suite étendu aux actes et aux déclarations constatant soit une mutation à titre onéreux ou à titre gratuit ou un échange de biens immeubles, de fonds de commerce, de navires ou de bateaux, soit l'énonciation de biens de même nature accompagnée

d'une déclaration estimative pour l'assiette du droit proportionnel (lois codifiées, article 263).

Le Receveur trouvera, certes, dans ses archives des termes de comparaison utiles : prix de vente, baux, etc..., mais, travaillant en chambre si l'on peut dire, se tenant quotidiennement à la disposition du contribuable, il ne sera pas en mesure d'étudier sur place la configuration des immeubles, leur état d'entretien et de procéder à une estimation directe. S'il jugeait utile de prendre connaissance des matrices cadastrales ou des résultats statistiques généraux de la dernière évaluation foncière, il devrait encore se déplacer.

A ce point de vue le Contrôleur des Contributions directes nous paraît mieux placé aussi bien à cause de sa formation professionnelle que par ses fonctions (mutations cadastrales, révisions foncières) l'appelant périodiquement dans les communes, pour procéder à une estimation indispensable avant la mise en œuvre de la procédure d'expertise.

De même, on ne saurait nier que dans le contrôle des prix de cession des fonds de commerce ou de leurs évaluations, l'opinion de l'agent chargé, en principe, de procéder à des vérifications périodiques de la comptabilité ne présente la plus haute importance.

L'UNIFORMITÉ DOCTRINALE

Les deux Régies chevauchent constamment l'une sur l'autre pour l'assiette et le contrôle des impôts. Dès lors, n'ont-elles pas le devoir d'établir entre elles une liaison doctrinale continue aussi bien pour la pré-

paration des travaux législatifs que pour éviter toute divergence d'interprétation dans tous les cas où leur compétence a été mal définie ? A cet égard les mesures prises avant la fusion ne paraissent pas avoir été suivies de brillants résultats.

Il nous suffira de signaler la confusion qui a duré plusieurs années sur le point de savoir si la quote-part de bénéfices allouée en vertu des dispositions statutaires et en leur qualité d'administrateurs délégués aux associés qui font partie des Conseils d'administration des sociétés, était assujettie à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières par application des dispositions de l'article 12 de la loi du 13 juillet 1911 ou devait, au contraire, supporter l'impôt sur les traitements et salaires. Forte d'un arrêt de la Cour de Cassation du 30 novembre 1921 ⁽¹¹⁾, l'Administration de l'Enregistrement s'en tenait à la première solution ; celle des Contributions directes optait pour la seconde. Quant au contribuable, il était taxé deux fois contrairement à tous les principes. C'est seulement en 1923, six ans après la création de notre système d'impôts sur les revenus qu'un accord a pu être réalisé entre les deux Régies et que des directives uniformes ont été données aux services pour mettre fin à cette confusion ⁽¹²⁾.

Est-ce vraiment un exemple à invoquer pour établir la démonstration qu'entre les deux Régies il n'existait, avant la fusion, ni « mur », ni « cloisons étanches ? ⁽¹³⁾ ».

(11) Instruction de l'Enregistrement du 1^{er} mai 1922 N° 3.736, § 5.

(12) Instruction de l'Enregistrement du 7 août 1923. N° 3.788, § 27.

(13) CASTAGNEZ.. *Op. cit.*, p. 78 et 79.

LA DISCRÉTION DU CONTRÔLE

La répartition des impôts entre les deux Administrations a encore pour conséquence d'accentuer sans intérêt une inquisition fiscale dont les contribuables ont tout lieu de se plaindre. En effet, si large que soit réalisée la copénétration, elle ne sera jamais assez intime, assez parfaite pour permettre aux services de puiser, en temps opportun, dans leurs archives respectives, tous les renseignements vraiment utiles pour le contrôle des déclarations et de nature à limiter à un petit nombre de cas la mise en cause directe du contribuable.

De plus, tout en exerçant leur droit de communication en vue du contrôle d'impôts distincts, les agents des deux Administrations n'en sont pas moins amenés à vérifier successivement les mêmes documents dans leur totalité. C'est ainsi que la comptabilité d'une société, par exemple, pourra être vérifiée, au cours de la même année, par le Contrôleur des Contributions directes d'une part, pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, par l'Inspecteur de l'Enregistrement d'autre part, pour le contrôle de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers.

Or, il est depuis longtemps reconnu que dans la perception de l'impôt, il convient d'éviter le contact trop fréquent et trop direct entre le fisc et les contribuables. Comme l'a écrit Stuart Mill : « Le contribuable hait moins ce qu'il coûte à payer que l'acte même de payer. Il n'aime pas à voir la figure du

« percepteur et à être exposé à une demande de sa
« part ».

L'ORGANISATION DU TRAVAIL MATÉRIEL

L'autonomie des deux services a pour dernier effet d'augmenter, dans de notables proportions, le travail matériel des agents. Contrôlant les mouvements de la même matière imposable, les deux Administrations dressent, chacune pour son propre compte, de volumineuses archives faisant en grande partie double emploi : répertoire général, table des baux dans l'Enregistrement, cadastre, dossier fiscal dans l'Administration des Contributions directes. Encore ne leur suffit-il pas d'édifier deux montagnes de papier, mais elles doivent les faire largement communiquer et, à cet effet, gaspiller des activités qui pourraient trouver un emploi productif.

Dans certains départements importants, l'Administration des Contributions directes a même dû créer un service spécial chargé uniquement des recherches dans les diverses administrations et principalement dans l'Enregistrement ⁽¹⁴⁾. Dans les autres départements, l'exécution des recherches incombe entièrement aux Contrôleurs. D'ailleurs cette communication ne s'établit pas sans difficultés.

D'une part, les archives des deux Régies ne sont pas tenues de la même manière. Les noms patronymiques du répertoire général des bureaux de l'Enregistrement ne concordent pas avec ceux des cale-

(14) Circulaires du 12 avril 1922 n°s 1378 et 1468 du 20 août 1926.

pins des Contrôleurs ; le classement n'est pas fait dans le même ordre : alphabétique pour le premier, par rues et par numéros pour les seconds ; les volumes du répertoire ne sont pas transportables ; les indications ont trait, en général, aux capitaux et non aux revenus ; les annotations sont souvent incompréhensibles pour un profane (reprises, récompenses, rapports, etc...). Le répertoire général ne concorde pas non plus avec la matrice cadastrale des propriétés non bâties, l'identification des biens serait, dans la plupart des cas, impossible ; les énonciations sont trop sommaires, souvent inexactes. Pour les propriétés bâties, la désignation manque aussi de précision.

D'autre part, la communication est bien des fois plus théorique que réelle. Ainsi une circulaire des Directes n° 1461 du 9 décembre 1925, relative à la tenue des dossiers d'impôts sur les revenus, précise que « le bulletin récapitulatif des renseignements d'ordre permanent » qui permet au Contrôleur de connaître sommairement les diverses sources de revenus du contribuable doit être rapproché du répertoire de l'Enregistrement une fois au moins en cinq années consécutives, ainsi qu'au décès du contribuable.

Excellente idée en théorie, mais nous sommes convaincu que jamais un Contrôleur n'a osé tenter un pareil rapprochement. Prenons par exemple, une division comprenant 4 cantons d'importance moyenne ayant chacun un bureau d'enregistrement. Le réper-

toire de chacun de ces bureaux se composera d'environ 25.000 fiches classées par ordre alphabétique et correspondant à autant de comptes ouverts aux contribuables sous leurs noms patronymiques dans une cinquantaine de gros registres. Pour les 4 bureaux on obtient ainsi 100.000 comptes dont plus du tiers ne présente aucune utilité pour le contrôle par suite d'erreurs, de doubles emplois ou d'autres causes. Chiffrons donc le temps nécessaire pour procéder au rapprochement indiqué de 6.000 bulletins récapitulatifs seulement aux comptes correspondants.

Le Contrôleur devra rechercher la fiche du contribuable et se reporter au compte indiqué qu'il examinera et rapprochera de son bulletin. Si une discordance existe entre ces deux documents, il devra consulter le registre des formalités, après quoi il remettra la fiche et les registres à leurs places. Pour un agent très exercé, le temps nécessaire à chaque opération serait d'au moins 6 minutes. Le rapprochement des 6.000 bulletins exigerait donc 36.000 minutes ou 75 jours de travail effectif à raison de 8 heures par jour.

Privé de ses archives, le Receveur se verrait, dans le même temps, contraint à un chômage forcé. Sans doute pourrait-il se diriger vers le bureau du Contrôleur pour procéder lui aussi à ses propres recherches.

Si nous totalisons ainsi les heures nécessaires pour exécuter l'ensemble des opérations prescrites par les instructions et circulaires en vue d'établir une liaison étroites entre les deux régies, nous obtiendrions un chiffre si impressionnant qu'il démontrerait par l'évidence même toute la vanité de mesures théorique-

ment concevables, mais pratiquement vaines et destinées à rester lettre morte. Aussi nous paraît-il inadmissible d'en faire état ⁽¹⁾ pour démontrer, une fois de plus, l'existence d'une copénétration étroite entre les deux Régies et l'absence de toute « cloison étanche ».

En définitive, avec un personnel réduit les deux Régies fusionnées pourraient dresser une seule série d'archives complètes et constamment à jour. Autonomes, elles occupent un personnel double à servir des archives propres à chacune d'elles et destinées, par la force même des choses, à rester imparfaites.

(1) CASTAGNEZ. *Op. cit.*, p. 67.

CHAPITRE IV

Les objections au principe de la fusion

Notre étude ne serait pas complète si nous n'examinions pas les principales critiques qui se sont élevées contre le principe même de la réforme, spécialement dans le personnel des Contributions directes.

On a d'abord fait valoir que « la fusion a été réclamée uniquement par des gens qui n'avaient jamais travaillé à l'assiette des impôts sur les revenus : agents de l'Enregistrement, journalistes, publicistes, financiers, parlementaires et membres du Comité des Experts (2) ». Cette constatation amène le même auteur, quelques lignes plus loin, à qualifier les « fusion-

(2) CASTAGNEZ. *Op. cit.*

Depuis la parution de l'étude de M. Castagnez, les « fusionnistes » ont marqué quelques progrès dans le personnel des Contributions directes. Citons notamment la thèse de M. ROLEZ, contrôleur-rédacteur : « La fusion des Contributions directes et de l'Enregistrement », Lille, 1929. Par ailleurs les géomètres du cadastre se sont toujours montrés partisans convaincus de la fusion des deux régies. *Bulletin du Syndicat des Géomètres du Cadastre*, septembre 1926.

nistes » de « compétences de café du commerce », à l'exception toutefois des personnages éminents désignés par le Gouvernement pour faire partie du Comité des Experts. De là à considérer la fiscalité comme un terrain de discussion réservé aux agents des Contributions directes, il n'y a qu'un pas.

Voici d'ailleurs dans quels termes « les agents supérieurs des Contributions directes montraient l'erreur essentielle commise par les fusionnistes (1) » :

« Si les données fournies par l'Administration de l'En-
« registrement, données que l'Administration des Con-
« tributions directes possède d'ailleurs dans ses dos-
« siers, peuvent, dans certains cas, contribuer à l'as-
« siette et au contrôle des impôts sur les revenus, il
« serait inexact de croire que, d'une manière générale,
« ils aient une influence primordiale sur le produit de
« l'impôt cédulaire et de l'impôt général sur le revenu.

« En effet, le revenu global servant de base à l'impôt
« général, est constitué par la totalisation des revenus
« de toute nature dont dispose le contribuable et qui se
« répartissent entre un certain nombre de catégories,
« savoir :

- « a) Revenus des propriétés foncières bâties ;
 - « b) Bénéfices industriels et commerciaux ;
 - « c) Bénéfices de l'exploitation agricole ;
 - « d) Traitements publics et privés, indemnités et émo-
« luments, salaires, pensions et rentes viagères ;
 - « e) Bénéfices des professions non commerciales (pro-
« fessions libérales, charges et offices, occupations lu-
« cratives non dénommées ci-dessus) ;
 - « f) Revenus des valeurs et capitaux mobiliers.
- « Dans ces différentes catégories, ce sont prin-

(1) CASTAGNEZ, *op. cit.*

« cipalement les revenus fonciers, les bénéfices indus-
« triels et commerciaux, les traitements publics et pri-
« vés, les bénéfices des professions non commerciales
« qui fournissent la majeure partie des 28 milliards de
« revenus soumis à l'impôt.

« En ce qui concerne les revenus fonciers, l'Adminis-
« tration des Contributions directes possède tous les élé-
« ments nécessaires pour en assurer l'évaluation confor-
« mément aux dispositions de la loi (revenus nets con-
« signés sur les matrices pour les propriétés louées ou
« non louées), prix de location réel pour les propriétés
« louées, dont le revenu net ne correspond plus aux
« loyers actuels.

« En ce qui concerne les bénéfices industriels et com-
« merciaux, qui sont évalués, soit par l'application d'un
« coefficient au chiffre d'affaires (3), soit d'après les résul-
« tats effectifs de l'entreprise, les données de l'Enregis-
« trement ne fournissent aucun élément de contrôle.

« Pour ce qui est des revenus agricoles, les actes de
« location enregistrés peuvent fournir quelques indica-
« tions d'ensemble touchant les propriétés louées et les
« noms des fermiers, mais la détermination des revenus
« forfaitaires ne peut être effectuée pratiquement que
« sur place, à l'aide des documents cadastraux et des
« indications fournies par les intéressés ou par les répar-
« titeurs.

« L'Administration de l'Enregistrement ignore égale-
« ment à peu près tout :

« a) des revenus constitués par les traitements publics
« et privés ; les indemnités et les émoluments, les salai-
« res et les pensions ; quant aux rentes viagères, consti-
« tuées par actes enregistrés, elles se trouvent portées à
« la connaissance des Contributions directes ;

(3) Depuis 1927, les bénéfices industriels et commerciaux ne sont plus évalués par l'application d'un coefficient au chiffre d'affaires : l'impôt est toujours basé sur le bénéfice net réalisé (Lois codifiées, article 4) comme nous l'avons signalé dans le Chapitre II..

« b) des bénéfices des professions non commerciales.

« Resté la cédula des revenus et capitaux mobiliers.

« En ce qui touche cette cédula, il est à remarquer
« que si l'Administration de l'Enregistrement perçoit
« l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, elle ignore
« totalement les noms des possesseurs des titres. En pa-
« reille matière, les données de l'Enregistrement ne peu-
« vent fournir des renseignements utiles qu'à l'égard des
« intérêts de prêts d'argent, renseignements qui font d'ail-
« leurs l'objet de relevés.

« Quant aux actes intéressant la fortune mobilière des
« contribuables (prix de ventes ou d'acquisitions, dona-
« tions, contrats de mariage, successions, etc...), s'ils
« peuvent permettre quelquefois de relever des omissions
« sur les déclarations des contribuables et faire connaî-
« tre, le cas échéant, à un moment déterminé, qu'un
« contribuable possède un chiffre X de capitaux, il n'en
« est pas moins vrai que les données de l'Enregistre-
« ment ne peuvent aucunement renseigner sur l'emploi
« ultérieur de ces capitaux, sur leur affection au com-
« merce, à l'industrie ou à l'agriculture, sur leur con-
« version en billets de banque, en bons de la Défense
« Nationale, sur leur disparition pour causes de dépenses
« ou de pertes, toutes circonstances qui entraînent des
« modifications sur le chiffre des revenus.

« Les impôts sur le revenu sont annuels et ce n'est,
« par exemple, qu'au moment de son décès — si la dé-
« claration de succession est exacte — qu'on peut con-
« trôler les chiffres des valeurs mobilières précédem-
« ment déclarés par le défunt ; mais généralement les
« déclarations ne sont pas utilisables à l'égard des héri-
« tiers, ou elles ne le sont que fort peu de temps.

« Les données de l'Enregistrement servent donc aux
« agents des Contributions directes dans la mesure où
« elles sont utilisables, et la fusion ne saurait, à notre
« avis, influencer sensiblement ni sur l'assiette de l'impôt,
« ni sur le nombre des assujettis, ni sur la répression

« des fraudes. Un supplément de recettes ne pourrait
« provenir, le cas échéant, que des redressements con-
« cernant les revenus des valeurs mobilières, revenus
« qui sont ignorés de l'Administration de l'Enregistre-
« ment (4) ».

L'auteur de ce rapport examine en définitive, dans quelle mesure les données fournies par l'Administration de l'Enregistrement lui paraissent contribuer à l'assiette des impôts sur les revenus. C'est, nous l'avons vu, donner au principe de la réforme une portée beaucoup trop restreinte.

Certes, les données de l'Enregistrement n'ont pas un caractère de périodicité tel que de l'examen des divers actes ou déclarations concernant un contribuable on puisse, à tout moment de sa vie, en déduire l'ordre de grandeur de son revenu global. Néanmoins, elles contribuent à l'assiette des impôts sur les revenus dans une mesure bien plus large qu'il n'est indiqué dans le rapport présenté par les agents supérieurs des Contributions directes. En outre, cette contribution pourrait être augmentée dans de notables proportions.

Ainsi, il est dit dans ce rapport qu'en matière « de revenus fonciers l'Administration des Contributions directes possède tous les éléments nécessaires pour en assurer l'évaluation » ; encore faudrait-il savoir d'où elle les tire. Or, extraits d'actes de locations, extraits d'actes translatifs sans lesquels elle ne pourrait ni procéder aux évaluations foncières, ni tenir

(4) *Bulletin mensuel du Syndicat National des Contributions directes*, septembre 1926.

à jour les matrices, lui arrivent par milliers de l'autre Régie. De même, en matière de bénéfices industriels et commerciaux, l'affirmation que les données de l'Enregistrement ne fournissent aucun élément de contrôle nous paraît insoutenable, alors surtout que cette Administration vérifie les banques, la plupart des sociétés, les compagnies de transport, les compagnies d'assurances, les marchands de biens, c'est-à-dire les plus importantes de toutes les exploitations industrielles et commerciales, taxe les mutations de fonds de commerce, les actes portant constitution, transformation et liquidation des sociétés commerciales et tous les jugements des tribunaux consulaires.

Nous avons déjà démontré comment la fusion des deux Administrations serait de nature à enrayer l'évasion fiscale des capitaux mobiliers (5).

Notons encore que la détermination des revenus dans la cédula des bénéfices agricoles et dans celle des traitements offre, dans la pratique, peu de difficultés.

Le bénéfice agricole est déterminé forfaitairement en fonction de la valeur locative des immeubles, elle-même fixée à l'aide des renseignements communiqués par l'Administration de l'Enregistrement. Les actes de mutation et les baux ne fournissent-ils pas les seules indications vraiment exactes sur la consistance et la superficie des exploitations agricoles ainsi que les noms des débiteurs de l'impôt ?

Quant aux renseignements utiles pour l'assiette de

(5) Ci-dessus, p. 71 à 78.

l'impôt sur les traitements et salaires, ils sont adressés à l'Administration par les employeurs dont l'intérêt évident consiste, dans la majorité des cas, à les donner avec le maximum d'exactitude puisque le total des sommes ainsi versées entre dans les frais généraux de l'entreprise dont il diminue d'autant le bénéfice imposable.

Reste l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales dont on a dit qu'il était le « prototype » de l'impôt volontaire. C'est ainsi qu'en 1927 il y a eu seulement 2.005 titulaires de charges et offices ayant déclaré plus de 50.000 francs de revenus, chiffre insignifiant si l'on songe au nombre des agents de change, des avoués, des notaires, des agréés près les tribunaux de commerce, etc... Or, il ne semble pas douteux que les agents de l'Enregistrement sont les mieux placés en raison de leurs fonctions pour déterminer les bénéfices des titulaires de charges et offices déjà soumis à une surveillance constante de leur part.

En définitive, les arguments invoqués contre le principe de la fusion par les agents supérieurs des Contributions directes sont loin d'être convaincants, les données de l'Enregistrement étant d'une utilité incontestable pour le contrôle des revenus du capital et des revenus mixtes et, à un moindre degré, des revenus du travail dont la cédula la plus importante, celle des traitements, n'offre d'ailleurs aucune difficulté. L'auteur du rapport le sent si bien qu'il propose, dans sa conclusion, l'adoption des mesures suivantes :

« 1° Que les Receveurs de l'Enregistrement se voient
« confier le soin d'établir, sous une forme et dans des
« conditions déterminées, des extraits et des bulletins de
« renseignements pour tous les actes intéressant le ser-
« vice des Contributions directes ;

« 2° Que les Inspecteurs de l'Enregistrement soient
« chargés de concourir à la vérification des bénéfices dé-
« clarés par les sociétés déjà soumises à leur contrôle, ces
« vérifications devant donner lieu à des rapports som-
« maires indiquant la nature et l'importance des redres-
« sements effectués ;

« 3° Que les agents des Contributions directes four-
« nissent à l'Enregistrement, lorsqu'ils en seront requis,
« tous les renseignements en leur possession, concer-
« nant les revenus mobiliers et immobiliers des contri-
« buables ;

« 4° Que toutes les communications utiles soient
« échangées entre les services touchant l'imposition dans
« l'une ou l'autre des cédules (revenus des créances ou
« dépôts ou bénéfices commerciaux et industriels) des
« sommes versées à titre d'intérêts aux comptes cou-
« rants et aux dépôts de fonds ;

« 5° Que les agents des Contributions directes soient
« tenus de signaler à l'Administration de l'Enregistre-
« ment toutes les atténuations ou dissimulations par
« trop évidentes, que l'examen des extraits de l'Enregis-
« trement et leurs connaissances locales leur permet-
« traient de découvrir ».

Quand la liaison entre deux services présente ce caractère d'intimité, elle appelle invinciblement la fusion. Par ailleurs, une collaboration ainsi organisée serait irrationnelle parce qu'en diluant les responsabilités, elle deviendrait une source de désordre et de confusion ; elle se heurterait en outre, au contact des

réalités, aux plus sérieuses difficultés. Elle serait bien plus théorique que réelle.

Lorsqu'un édifice tombe en ruine, on ne le consolide pas par des replâtrages ; il faut avoir le courage de prendre la décision que commandent les circonstances, c'est-à-dire le démolir et en reconstruire un nouveau. Dans l'état actuel de la législation la fusion des deux administrations fiscales nous apparaît comme un stade supérieur et nécessaire de leur organisation. En allégeant la besogne matérielle des agents, elle est susceptible d'augmenter dans de notables proportions le rendement des impôts et d'apporter plus de justice dans leur répartition et de discrétion dans leur contrôle.

TROISIÈME PARTIE

4

La réforme de 1926

Tout en plaçant les deux Administrations des Contributions directes et de l'Enregistrement sous l'autorité d'un Directeur général unique, le décret du 17 septembre 1926 n'a pas précisé les modalités pratiques de la fusion. Il permet toutefois d'en concevoir l'application avec la plus grande liberté, puisque par son article 2, il donne aux agents des deux Administrations le droit de remplir indifféremment et concurremment les attributions dévolues jusqu'ici aux fonctionnaires de l'une ou de l'autre des régies.

L'exposé des motifs qui le précède contient les plus précieuses directives sur les mesures dont l'application serait susceptible, dans l'esprit du Gouvernement, d'accroître le rendement du personnel des deux régies en améliorant le fonctionnement des services. Il prévoit notamment la subordination à un chef unique, la participation de certains Receveurs de l'En-

registrement à l'assiette des impôts directs, la juxtaposition étroite des organismes de direction et de contrôle chaque fois que ceux-ci resteront spécialisés, la constitution d'archives communes, de répertoires et de dossiers communs, le recrutement des surnuméraires à la suite d'un examen commun.

Nous traiterons, dans un premier chapitre, de l'organisation de la fusion ; dans un deuxième chapitre nous procéderons à un examen critique de la réforme.

CHAPITRE PREMIER

L'organisation de la fusion

Nous examinerons successivement les mesures prises pour assurer l'exécution du décret du 17 septembre 1926.

Ces mesures ont trait :

- 1° A la nomination d'un Directeur général unique ;
- 2° A la création d'un bureau technique ;
- 3° A la participation des Receveurs de l'Enregistrement des bureaux ruraux à l'assiette des impôts directs ;
- 4° Au réajustement des effectifs ;
- 5° Au recrutement et à l'instruction des surnuméraires.

LA NOMINATION D'UN DIRECTEUR GÉNÉRAL UNIQUE

M. Deligne, Directeur général de l'Enregistrement, ayant été admis à faire valoir ses droits à la retraite, M. Borduge, Directeur général des Contributions directes, a été nommé Directeur général des deux régies réunies par le décret du 17 septembre 1926. Deux des Administrateurs en service à la Direction générale des Contributions directes et de l'Enregistrement ont été désignés pour seconder et assister dans sa tâche le nouveau Directeur général, afin de le décharger d'une partie des travaux précédemment effectués par les deux Directeurs généraux. Le décret du 17 octobre 1926 attribue à chacun de ces administrateurs une indemnité annuelle de 15.000 francs pour tenir compte de ce surcroît de travail et de responsabilité.

LA CRÉATION D'UN « BUREAU TECHNIQUE »

Le décret du 17 septembre 1926 a posé le principe de la fusion. Mais, en matière administrative, poser des principes n'est rien ; réaliser pratiquement offre une toute autre difficulté. Dès le mois d'octobre le nouveau Directeur général se déchargeait de cette lourde tâche sur un « bureau technique » composé d'un inspecteur des Finances et de deux sous-chefs de bureau. Repoussant toute collaboration du personnel, le bureau technique arrêtait les diverses mesures et préparait les décrets et circulaires que nécessitait la fusion.

LA PARTICIPATION DES RECEVEURS D'ENREGISTREMENT
DES BUREAUX RURAUX A L'ASSIETTE DE L'IMPÔT

Après avoir consulté les directeurs départementaux, le bureau technique établit la liste des bureaux de l'Enregistrement dont les titulaires devaient être appelés à asseoir les impôts directs. Comme suite à ces travaux et en exécution de la règle posée par l'article 2 du décret du 17 septembre 1926, un décret du 24 décembre 1926 a confié dans 948 cantons, l'assiette des Contributions directes et des taxes assimilées à 861 receveurs de l'Enregistrement.

« Cette réforme permettra, dit l'exposé des motifs
« de ce décret, en rendant disponibles 225 contrô-
« leurs des Contributions directes, de combler les
« vacances existant dans ce cadre et d'obtenir, par
« suite, un renforcement du contrôle de l'assiette des
« impôts directs dans les régions où la matière im-
«posable est la plus développée ».

Un tableau, annexé au décret, donne la liste des bureaux visés. Il nous paraît préférable de reproduire ici un tableau que nous empruntons au rapport déjà cité de M. Fernand Faure et indiquant par département :

1° Le nombre des bureaux d'enregistrement au 1^{er} janvier 1927 ;

2° Le nombre de ces bureaux comportant l'assiette des Contributions directes ;

3° Le nombre des contrôles des Contributions directes avant et après la fusion.

Numéros de la Comptabilité	Départements	Nombre des Bureaux de l'Enregistrement au 1 ^{er} Janvier 1927	Nombre de ces Bureaux comportant l'assiette des Contributions directe	Nombre des Contrôles des Contributions directes	
				Avant la fusion	Après la fusion
1	Ain.....	28	14	13	9
2	Aisne.....	41	—	25	25
3	Allier.....	29	10	16	13
4	Alpes (Basses).....	13	10	6	2
5	Alpes (Hautes).....	11	8	5	2
6	Alpes-Maritimes.....	24	8	21	19
7	Ardèche.....	24	18	9	5
8	Ardennes.....	31	14	16	12
9	Ariège.....	13	8	7	4
10	Aube.....	26	13	13	10
11	Aude.....	17	6	12	10
12	Aveyron.....	33	22	11	6
13	Bouches-du-Rhône.....	33	6	41	40
14	Calvados.....	37	—	20	20
15	Cantal.....	21	15	7	4
16	Charente.....	31	13	12	10
17	Charente-Inférieure.....	39	13	18	15
18	Cher.....	27	15	12	8
19	Corrèze.....	23	14	8	5
20	Corse.....	23	—	10	10
21	Côte-d'Or.....	34	12	19	15
22	Côte-du-Nord.....	37	10	14	12
23	Creuse.....	21	12	7	4
24	Dordogne.....	45	33	14	6
25	Doubs.....	25	9	14	12
26	Drôme.....	20	11	11	8
27	Eure.....	36	8	13	12
28	Eure-et-Loir.....	26	5	11	9
29	Finistère.....	36	9	17	15
30	Gard.....	31	12	15	13
31	Garonne (Haute).....	33	19	21	15
32	Gers.....	22	12	8	5
33	Gironde.....	47	6	38	37
34	Hérault.....	30	7	23	21
35	Ille-et-Vilaine.....	40	9	18	17
36	Indre.....	20	7	10	8
37	Indre-et-Loire.....	23	4	13	12
38	Isère.....	44	10	26	24
39	Jura.....	24	12	11	9
40	Landes.....	23	16	10	5
41	Loir-et-Cher.....	24	5	11	10
42	Loire.....	31	9	28	26
43	Loire (Haute).....	21	11	9	6
44	Loire-Inférieure.....	35	7	23	23
45	Loiret.....	29	8	15	13
46	Lot.....	23	16	7	3
47	Lot-et-Garonne.....	25	18	10	5

Numéros de la Comptabilité	Départements	Nombre des Bureaux de l'Enregistrement au 1 ^{er} Janvier 1927	Nombre de ces Bureaux comportant l'assiette des Contributions directes	Nombre des Contrôles des Contributions directes	
				Avant la fusion	Après la fusion
48	Lozère	17	14	5	2
49	Maine-et-Loire.....	32	11	16	13
50	Manche.....	49	20	18	14
51	Marne.....	33	7	23	21
52	Marne (Haute).....	27	12	11	7
53	Mayenne.....	27	12	9	7
54	Meurthe-et-Moselle.....	28	7	25	23
55	Meuse.....	30	11	12	9
56	Morbihan.....	33	16	12	9
57	—	—	—	—	—
58	Nièvre.....	23	12	11	8
59	Nord {	Enregistrement..	68	102	102
59bis		Taxe chiffres d'affaires...	8		
60	Oise.....	34	—	18	18
61	Oise.....	36	11	11	9
62	Pas-de-Calais.....	51	—	41	41
63	Puy-de-Dôme.....	44	29	21	13
64	Pyrénées (Basses).....	30	14	15	11
65	Pyrénées (Hautes).....	21	14	8	4
66	Pyrénées Orientales.....	13	4	9	8
67	—	—	—	—	—
68	—	—	—	—	—
69	Rhône.....	35	6	45	43
70	Saône (Haute).....	32	17	15	11
71	Saône-et-Loire.....	43	16	19	17
72	Sarthe.....	34	10	14	12
73	Savoie.....	20	10	10	7
74	Savoie (Haute).....	24	13	9	6
75	Seine {	Enregistrement..	74	318	318
75bis		Domaines.....	50		
75ter		Sociétés.....	21		
75qu'		Taxe chiffres d'affaires..	—		
76	Seine-Inférieure.....	53	—	47	47
77	Seine-et-Marne.....	31	—	17	17
78	Seine-et-Oise.....	52	—	67	67
79	Sèvres (Deux).....	25	13	14	10
80	Somme.....	42	—	25	25
81	Tarn.....	19	9	11	8
82	Tarn-et-Garonne.....	16	10	7	4
83	Var.....	26	9	13	11
84	Vaucluse.....	17	7	10	8
85	Vendée.....	29	7	12	10
86	Vienne.....	30	14	12	8
87	Vienne (Haute).....	23	11	13	11
88	Vosges.....	28	3	17	16
89	Yonne.....	31	8	13	11
TOTAL...		2.688	861	1.773	1.560

Les bureaux fusionnés comprennent la majorité des postes de 5^e et de 4^e classes et quelques postes de 3^e classe. Certains départements ne sont pas atteints, ce sont ceux de la Seine, du Nord, du Pas-de-Calais, de l'Oise, de l'Aisne, de la Somme, de la Seine-Inférieure, de la Seine-et-Oise, de la Seine-et-Marne, du Calvados et de la Corse.

Dans une note adressée aux Directeurs départementaux des Contributions directes, le bureau technique prévoyait toutes les mesures utiles pour l'application du décret du 24 décembre 1926.

Voici le texte de cette note :

NOTE POUR LES DIRECTEURS

destinée aux départements où s'opère la fusion

En vue d'assurer la fusion des deux Administrations et le passage du service, MM. les Directeurs se concerteront pour l'exécution des dispositions suivantes :

I. — MM. les Directeurs des Contributions directes réuniront les futurs receveurs-contrôleurs pour leur exposer le but et les modalités de la réforme, l'étendue des nouvelles fonctions qu'ils auront à assumer, et pour leur faire mesurer l'effort que l'Administration attend de leur part.

Ils se concerteront pour organiser, sous la direction d'un inspecteur ou de l'Inspecteur des Contributions directes, ou d'un contrôleur ancien, des conférences qui réuniront les surnuméraires, les inspecteurs-adjoints et inspecteurs de l'Enregistrement, et les futurs receveurs-contrôleurs. Ces conférences, qu'il sera nécessaire de répartir sur plusieurs séances, auront lieu à partir du

mois de décembre et en janvier prochains. L'objet en est développé en annexe à la présente note.

II. — Les contrôleurs des Contributions directes dont les divisions sont appelées à disparaître ou à être modifiées dans leur consistance, du fait de la fusion, devront être invités à mettre leur service à jour dans la mesure du possible, et en particulier à activer l'apurement du contentieux, l'établissement des impositions en souffrance (en particulier celles concernant les fonds de commerce et celles à la veille d'être atteintes par la prescription). Ils devront, d'autre part, assurer dans leurs dossiers, registres, documents de service, un ordre rigoureux, et en préparer la répartition entre les recettes-contrôles et contrôles intéressés.

Il y aura lieu, par la suite, de répartir les recettes contrôles entre les anciens contrôleurs sans gestion et de donner à chacun un plan de travail fixant les dates auxquelles chaque recette-contrôle devra être visitée.

III. — Les Contrôleurs dont les divisions ont disparu du fait de la fusion et qui seront provisoirement maintenus dans le département à la disposition de leur chef de service auront jusqu'à leur départ à surveiller la marche du service entre les mains des nouveaux receveurs-contrôleurs, à les aider et à les diriger dans leurs nouvelles fonctions et à leur donner tous conseils et explications utiles.

Leur attention sera attirée sur les points suivants :

a) Les receveurs-contrôleurs étant appelés à recevoir les mutations, à rédiger les feuilles de mutations pour la commune de leur résidence, et à recevoir les feuilles de mutations dressées par les percepteurs, les anciens contrôleurs devront, dès le mois de janvier, les initier dans ce travail et s'assurer par eux-mêmes de son exacte exécution.

b) Leurs passages dans les recettes-contrôles devront être multipliées à partir du mois de mars et principalement au cours du mois d'avril ; l'utilisation des déclarations et l'établissement des impôts sur les revenus devront être examinés à cette occasion d'une façon aussi complète que possible.

c) Les contrôleurs sans gestion maintenus à la disposition de leur chef de service effectueront avec chacun des nouveaux receveurs-contrôleurs la tournée générale dans deux communes au moins dont la première à parcourir. Ils devront donner à cette occasion toutes indications utiles sur l'exécution pratique de la tournée, et, le moment venu, ils auront à revoir intégralement chaque dossier de mutation et à les mettre en état avant envoi à la Direction.

d) Les anciens contrôleurs auront, jusqu'à leur départ du département, à poursuivre l'instruction des réclamations, et il leur sera recommandé d'y procéder le plus activement possible, pour ce qui est non seulement des réclamations antérieures au 1^{er} janvier 1927, lesquelles devront être dans tous les cas instruites par le contrôleur, mais même, dans la mesure possible, en ce qui concerne les réclamations de l'année 1927 et spécialement celles touchant les évaluations de la propriété bâtie.

Il leur incombera également d'assurer intégralement l'application des mutations de 1926 dans les communes de leur ancienne division.

IV. — La transmission des dossiers et documents de service sera effectuée par les soins de chaque contrôleur à partir du 1^{er} janvier pour être terminée le 15 janvier au plus tard. Toutefois les dossiers faisant l'objet d'une réclamation non encore instruite seront signalés au contrôleur sans gestion chargé du passage de service.

Au moment de la transmission des dossiers, chaque contrôleur passera dans les recettes-contrôles de son an-

cienne division pour donner aux receveurs-contrôleurs tous renseignements pratiques et explications utiles concernant la constitution, l'emploi ou le rôle des dossiers et divers documents de service.

V. — MM. les Directeurs prendront les mesures nécessaires pour assurer l'instruction des surnuméraires d'Enregistrement en matière de contributions directes et d'impôts sur les revenus, en leur prescrivant des stages dans les contrôles. Ils fixeront d'un commun accord la date, la durée et les modalités de ces stages.

Ceux-ci auront lieu, à partir du mois de décembre prochain, par roulement entre les surnuméraires dans les contrôles ruraux non fusionnés. Si les nécessités du service l'imposaient, ils pourront s'effectuer, en partie du moins, dans les recettes-contrôles ; la durée totale de ces stages devra être en principe de trois mois au moins.

Il est nécessaire que tous les surnuméraires aient pu être initiés, avant leur titularisation dans une recette-contrôle, à l'établissement des impôts sur les revenus et aux travaux de la tournée générale ; les congés annuels des receveurs et receveurs-contrôleurs et les suppléances des surnuméraires devront être aménagés en conséquence.

Dans le cas exceptionnel où un receveur-contrôleur bénéficierait d'un congé avant l'achèvement de la tournée générale, il serait suppléé soit par un surnuméraire de l'Enregistrement reconnu apte à assurer le service des Contributions directes, soit par un surnuméraire de l'Enregistrement assisté d'un surnuméraire des Contributions directes.

L'instruction pratique des surnuméraires, comme d'ailleurs celle des receveurs-contrôleurs, sera complétée par une série de conférences théoriques faites au chef-lieu par l'Inspecteur des Contributions directes ou par un contrôleur expérimenté.

Les déplacements des receveurs d'Enregistrement et

la fermeture des bureaux sont autorisés par décret du 23 novembre 1926 (*J. O.* du 24 novembre).

MM. les Directeurs prendront toutes dispositions utiles pour assurer, dès le mois de décembre, la fermeture des bureaux dont les titulaires sont appelés à assister aux conférences prévues ci-dessus.

*Objet des Conférences destinées
aux Receveurs-Contrôleurs*

Les conférences que l'inspecteur des Contributions directes devra faire aux receveurs-contrôleurs ont pour but de tracer devant les agents la physionomie d'un contrôleur et de leur exposer quel doit être l'esprit du contrôleur, quelles doivent être ses méthodes de travail.

D'un point de vue autant théorique que pratique, on soulignera les qualités de tact et de fermeté qui sont nécessaires dans un contact permanent avec les contribuables, et dans les discussions qu'il y a lieu d'engager avec eux.

Plus spécialement on insistera sur les points suivants :

I. *Impositions à comprendre dans la première série de matrices.* — Cette première série devra comprendre le maximum d'impositions établies à titre définitif, sans qu'il y ait lieu à un examen ultérieur des dossiers, c'est-à-dire les impositions auxquelles donnent lieu les déclarations régulières et complètes dans la forme, parvenues dans les délais ou à la suite d'une note de rappel du contrôleur, des impositions établies après rectification des déclarations, rectifications d'erreurs matérielles, d'omissions ou d'insuffisances constatées au vu du dossier, reconnues par le contribuable et faisant l'objet de son acceptation dans le délai de 20 jours — les taxations d'office qui auront pu être établies, dans la mesure où le

contrôleur aura pu réunir des bases de taxation suffisantes.

Il y a donc lieu de hâter le plus possible l'envoi des demandes de renseignements et des notifications de redressements.

Il y a lieu de comprendre en outre en première émission les impositions importantes même établies d'une façon provisoire.

On devra donc réserver, pour les 2^e et 3^e séries de matrices, les déclarations qui nécessitent des renseignements complémentaires, ou des recherches spéciales et les taxations d'office qui n'auraient pu être établies en temps voulu pour la première émission.

II. *Rapports avec les contribuables.* — Le contrôleur doit s'attacher à connaître les contribuables de sa division, et ne pas hésiter à discuter avec eux les énonciations d'une déclaration visiblement insuffisante ou incomplète :

S'il détient un renseignement, même de minime importance, faisant ressortir une omission, ne pas hésiter à l'utiliser ; inviter en pareil cas le contribuable à compléter sa déclaration, en se gardant de lui laisser entrevoir la nature et l'importance du renseignement que l'on détient. Ne pas hésiter, le cas échéant, à opérer une rectification d'office de la déclaration, sans perdre de vue toutefois, que la charge de la preuve incombe à l'Administration.

En cas de déclaration visiblement insuffisante, amener, au cours d'un entretien verbal, le contribuable à s'expliquer sur ses moyens d'existence et chiffrer contradictoirement l'importance de ses dépenses annuelles.

III. *Application des sanctions.* — Ne pas manquer de rappeler aux contribuables, chaque fois que l'occasion se présente, les sanctions encourues. Appliquer en règle

générale la pénalité de 25 %, mais s'abstenir, sauf le cas de mauvaise foi évidente, d'appliquer celle de 400 %.

IV. Recommandations pour la tournée des mutations.

— On précisera la situation et l'attitude que doit observer le contrôleur vis-à-vis du maire et des répartiteurs; on soulignera l'importance que présente pour lui le concours du secrétaire de mairie et du garde champêtre. On indiquera sommairement les différentes opérations à effectuer lors de la tournée des mutations : utilisation des documents municipaux, appel de la matrice, visite des contribuables nouveaux, des patentés nouveaux ou ayant apporté des modifications à leur établissement, instruction des réclamations.

V. Notions théoriques sur l'assiette des Contributions directes et impôts sur les revenus. — On en fera un exposé sommaire, les conférences consacrées à ce sujet ayant surtout pour but l'explication et le commentaire des instructions et circulaires et l'indication des opérations pratiques que comporte leur exécution.

VI. Notions sommaires sur les travaux de la Direction. — Utilisation des matrices dressées par les contrôleurs et contrôleurs-receveurs, confection des rôles. Relations avec le service de recouvrement (Contentieux).

LE RÉAJUSTEMENT DES EFFECTIFS

Afin d'aménager dans des conditions identiques les cadres du personnel départemental de l'un et de l'autre des services appartenant désormais à l'Administration unique et d'uniformiser les rémunérations des agents de cette Administration, un décret du 28 décembre 1926 a fixé les bases d'un réajustement des

effectifs et des émoluments, en même temps qu'il réduisait à 275 le nombre des inspecteurs principaux (anciennement inspecteurs dans l'Administration des Contributions directes) et qu'il portait à 600 le nombre des inspecteurs.

Voici le texte de ce décret :

ARTICLE PREMIER. — Les modifications suivantes sont apportées aux cadres du personnel départemental de la Direction générale des Contributions directes, de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre, à l'exclusion du cadre spécial d'Alsace et de Lorraine :

A. — CADRE DES AGENTS DE CONTROLE

(Inspecteurs et Inspecteurs-rédacteurs des Contributions directes, inspecteurs principaux, inspecteurs et inspecteurs-adjoints de l'Enregistrement) :

275 inspecteurs principaux des Contributions directes et du Cadastre, de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre, aux traitements de 17.000 à 20.000 francs.

600 inspecteurs des Contributions directes et du Cadastre, de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre, aux traitements de 14.000 à 15.500 francs.

B. — CADRE DES AGENTS D'ASSIETTE ET DE RECOUVREMENT

(Contrôleurs, contrôleurs-rédacteurs, contrôleurs principaux et contrôleurs-rédacteurs principaux des Contributions directes, receveurs, receveurs-rédacteurs, receveurs-conservateurs et receveurs-contrôleurs de l'Enregistrement) :

4.700 agents aux traitements de 8.500 à 20.000 francs.

Dispositions transitoires

ARTICLE 4. — Les inspecteurs des Contributions directes et les inspecteurs principaux de l'Enregistrement actuellement en fonctions conservent le bénéfice de leur situation et reçoivent indistinctement le titre d'inspecteur principal des Contributions directes, de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre. Leur nombre est ramené à l'effectif indiqué à l'alinéa A de l'article 1^{er} du présent décret au fur et à mesure des vacances. Toutefois, le nombre des inspecteurs principaux issus de l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre, ne peut être inférieur à 130 et les vacances se produisant dans les rangs des inspecteurs principaux issus de l'Administration des Contributions directes sont comblés à raison d'une vacance sur deux, suivant les règles propres à cette Administration.

ARTICLE 5. — Au cours de la période transitoire, pendant laquelle le nombre des inspecteurs principaux dépassera l'effectif nouvellement fixé, il ne pourra être procédé à des nominations dans le cadre des inspecteurs et inspecteurs-adjoints que dans les limites des vacances se produisant dans ce cadre et des suppressions réalisées dans l'effectif des inspecteurs principaux par application de l'article 4.

ARTICLE 6. — Pendant cette même période, les agents de l'Enregistrement pourront, dans les conditions qui seront fixées par le décret prévu à l'article 7, être maintenus dans l'emploi d'inspecteur-adjoint ou nommés comme tels avec la situation afférente à cet emploi, jusqu'au moment où ils seront susceptibles d'être nommés au grade d'inspecteur.

ARTICLE 7. — Un décret, rendu sur la proposition du Président du Conseil, Ministre des Finances, réglera les modalités d'exécution du présent décret.

D'autre part, un décret du 22 février 1927, pris en exécution du règlement du 28 décembre 1926, a déterminé la répartition par grades et par classes du personnel départemental de l'Administration des Contributions directes et de l'Enregistrement. Cette répartition, qui a été modifiée depuis par les décrets des 29 octobre et 31 décembre 1927, est actuellement fixée comme suit :

Grades et classes	Effectifs (1)
Inspecteurs principaux de 1 ^{re} classe.....	130
Inspecteurs principaux de 2 ^{me} classe	130
Inspecteurs-rédacteurs principaux de 1 ^{re} et de 2 ^{me} classes	15
Inspecteurs et inspecteurs-rédacteurs de 1 ^{re} cl.	300
Inspecteurs et inspecteurs-rédacteurs de 2 ^{me} cl.	300
Contrôleurs principaux hors classe	250
Receveurs de classe exceptionnelle	450
Contrôleurs principaux et contrôleurs-rédac- teurs principaux de 1 ^{re} classe	200
Receveurs, receveurs-contrôleurs et contrôleurs de l'Enregistrement de 1 ^{re} classe	625
Contrôleurs principaux et contrôleurs-rédac- teurs principaux de 2 ^{me} classe	150
Receveurs, receveurs-contrôleurs et contrôleurs de l'Enregistrement de 2 ^{me} classe	550
Contrôleurs et contrôleurs-rédacteurs de 1 ^{re} cl. Receveurs, receveurs-contrôleurs, receveurs- rédacteurs, contrôleurs de l'Enregistrement et receveurs-conservateurs de 3 ^{me} classe....	1.070

(1) Les effectifs ci-dessus ne comprennent pas le personnel placé sous le régime du statut local d'Alsace et de Lorraine.

Contrôleurs et contrôleurs-rédacteurs de 2 ^{me} cl. Receveurs, receveurs-contrôleurs, receveurs- rédacteurs et contrôleurs de l'Enregistre- ment de 4 ^{me} classe	770
Contrôleurs de 3 ^{me} classe Receveurs, receveurs-contrôleurs, receveurs- rédacteurs et contrôleurs de l'Enregistre- ment de 5 ^{me} classe	579

LE RECRUTEMENT ET L'INSTRUCTION DES SURNUMÉRAIRES

Il a été décidé qu'à partir de 1927, il y aurait un recrutement unique. Un arrêté du 18 décembre 1926 a réglé les conditions ainsi que le programme du concours d'entrée et le décret du 31 décembre 1927 a fixé le statut des surnuméraires. Enfin un arrêté du 16 janvier 1928 a déterminé les conditions et le programme des examens professionnels que ces jeunes agents sont appelés à subir avant leur titularisation. Comme les surnuméraires de l'Administration fusionnée pourront être appelés, après leur titularisation, à exercer indifféremment les fonctions de contrôleur, de receveur ou de receveur-contrôleur, les programmes de ces divers examens ont été établis de manière à comprendre l'ensemble des connaissances indispensables pour assurer la gestion de ces différents emplois.

D'autre part, en vue de faciliter à ces mêmes agents l'étude des notions étendues et variées qu'il doivent acquérir il a été créé à Lyon « un centre d'instruction professionnelle » où les surnuméraires sont réunis dès leur entrée dans l'Administration jusqu'à

l'examen du premier degré. La durée de l'enseignement y est actuellement d'environ six mois, du 15 août au 15 mars.

Les surnuméraires sont divisés en un certain nombre de groupes égaux. « Chaque groupe est placé sous « la surveillance de deux moniteurs, un moniteur « issu des Contributions directes, un moniteur issu « de l'Enregistrement. Chaque surnuméraire doit, toutes les semaines :

« 1° Subir deux interrogations, l'une sur les Contributions directes et l'autre sur l'Enregistrement ;

« 2° Faire deux compositions, l'une non surveillée, c'est-à-dire faite chez lui et avec la documentation qu'il peut se procurer ; l'autre surveillée « dans les conditions d'un concours.

« Une fois par semaine, dans l'après-midi, séance « de travaux pratiques : ces travaux consistent tant « dans la manipulation de documents de service, « sommiers, registres, répertoires, bulletins, matrices, notes, que dans l'exécution en commun de « certains travaux incombant aux receveurs et aux « contrôleurs, tels que l'étude d'un bilan, d'une déclaration de succession, la confection d'une matrice (1) ».

Les surnuméraires ayant subi avec succès les épreuves du premier examen sont détachés auprès des directions départementales des Contributions directes et de l'Enregistrement où leur instruction sera plus spécialement dirigée vers l'étude des con-

(1) Rapport de M. Fernand Faure, sénateur, sur le budget du Ministère des Finances de l'exercice 1928.

naissances d'ordre pratique. Ils doivent, en outre, faire des stages auprès des agents du service extérieur et ils peuvent être chargés d'intérim. La durée de ces stages ou intérim devra être de trois mois au moins en ce qui concerne chacun des services des Contributions directes et de l'Enregistrement.

D'autres mesures ont été prises pour assurer la mise en marche de la réforme. Elles sont moins importantes que celles dont nous venons de faire l'énumération. Signalons notamment : le décret du 23 novembre 1926 relatif à la fermeture des bureaux de l'Enregistrement. Le décret du 28 décembre 1926 substituant les Percepteurs des Contributions directes aux Contrôleurs dans la composition des Conseils cantonaux chargés de statuer sur les demandes d'allocation présentées par les familles dont le soutien est appelé sous les drapeaux. Le décret du 31 décembre 1926 fixant les indemnités attribuées aux agents déplacés d'office.

En définitive, les mesures prises en exécution du décret du 17 septembre 1926 peuvent se résumer ainsi qu'il suit :

1° Nomination d'un Directeur général unique à la tête de deux Directions générales ;

2° Recrutement unique à la base ;

3° Participation de 861 receveurs de l'Enregistrement à l'assiette des impôts directs ;

4° Maintien de la spécialisation pour tous les autres agents ;

5° Introduction du contrôle au second degré dans le service des Contributions directes par analogie avec les errements suivis dans le service de l'Enregistrement.

— . . . —

CHAPITRE II

Examen critique de la réforme

L'exposé des motifs du décret du 17 septembre 1926 établissait le plan d'une réorganisation d'ensemble ayant pour objet d'approprier deux de nos plus importants services financiers aux conditions économiques actuelles. Le principe de la fusion étant admis, il s'agissait d'en tirer toutes les conséquences et le Gouvernement jouissait d'un prestige suffisant pour réaliser cette importante réforme depuis longtemps conseillée par d'éminents techniciens. L'objectif ne manquait ni d'ampleur ni de logique, mais hâtons-nous de dire que la réforme se distingue précisément par l'absence de l'un et l'autre de ces deux caractères

Notons immédiatement à son actif un réajustement des effectifs et la création d'un centre d'études à Lyon.

D'une part, en effet, les mesures prises ont permis de libérer 225 contrôleurs et de combler du même coup les 225 postes vacants dans le service des Contribu-

tions directes. Pour cela il a fallu confier l'assiette des impôts directs à 861 receveurs de l'Enregistrement jusque-là peu occupés dans des cantons ruraux à très faible rendement fiscal.

Nous ne contestons pas les avantages immédiats de cette mesure, nous ne nous faisons cependant pas d'illusion sur leur importance.

L'affectation dans les grands centres où la matière imposable se trouve concentrée, d'un important contingent de contrôleurs expérimentés en remplacement d'un nombre égal d'interimaires a certainement été suivie d'une augmentation du rendement des impôts directs.

Par contre, l'adaptation des Receveurs-contrôleurs à leurs nouvelles fonctions n'a pas été immédiate. Ce n'est pas au cours de quatre conférences et après quelques rares visites des Contrôleurs-moniteurs que ces agents ont pu assimiler toute la législation relative aux impôts directs et, par suite, procéder à leur assiette avec une compétence et une sûreté égales à celles de leurs prédécesseurs.

Tout compte fait et l'apprentissage des Receveurs-contrôleurs terminé, il est permis de croire que la réforme se solde par un léger profit pour le Trésor.

Enfin, la création à Lyon d'un centre d'études pour les surnuméraires constitue une mesure heureuse, application logique du principe de la fusion. L'Administration fusionnée a un intérêt évident à disposer d'un corps d'agents ayant reçu une instruction théorique et pratique portant sur l'ensemble du service. Ces premières connaissances, quoique rudimentaires,

« permettront, comme l'indique l'exposé des motifs,
« à tout fonctionnaire même spécialisé de savoir où
« il doit s'adresser pour compléter sa documentation
« et inversement de saisir à la lecture de certains renseignements l'intérêt que ceux-ci peuvent présenter
« pour ses collègues ». Ainsi disparaît l'un des vices de l'organisation précédente.

Mais il serait vain d'espérer que l'école de Lyon pourra nous donner, après 6 à 8 mois de « bourrage intensif », des surnuméraires « bons à tout faire » quand leurs aînés, depuis longtemps spécialisés, se montrent encore souvent hésitants au contact des réalités et se perdent parfois dans les difficultés.

Tels sont les seuls avantages de cette réforme fragmentaire.

On peut, par contre, lui adresser les plus sérieuses critiques, notamment les suivantes :

1° L'organisation actuelle des services repose sur un non-sens ;

2° Le cumul de fonctions trop complexes compromet la valeur professionnelle des cadres ;

3° Le rendement des impôts directs et d'enregistrement n'est pas, dans son ensemble, sensiblement amélioré ;

4° L'institution dans le service des Contributions directes d'un contrôle au second degré ne répond à aucune nécessité.

L'ERREUR FONDAMENTALE DE LA RÉFORME

Il est des règles expérimentales de l'organisation du travail qui s'imposent aux entreprises privées

comme à l'Administration elle-même, si elles veulent tendre au maximum de rendement toujours désirable. Dans son très remarquable ouvrage « Administration industrielle et générale ⁽¹⁾. M. Henri Fayol cite au nombre des plus importantes de ces règles :

1° La division croissante du travail, aspect du progrès « qui a pour conséquences la spécialisation des fonctions et la séparation des pouvoirs » ;

2° L'unité de commandement en vertu de laquelle « pour une action quelconque un agent ne doit recevoir des ordres que d'un seul chef » ;

3° L'unité de direction qui se formule ainsi : « Un seul chef et un seul programme pour un ensemble d'opérations visant le même but ».

C'est dans la stricte observation de ces principes que les entreprises privées de toute sorte se constituent et se développent sous peine de disparaître. Elles les respectent encore lorsque la nécessité les contraint à fusionner dans le double but d'accroître leur productivité et de diminuer leurs frais généraux. Dans ce cas, le passage de l'organisation ancienne à l'organisation nouvelle s'opère toujours au sommet par un regroupement complet et une réduction des effectifs des organes de direction et de contrôle et, à la base, par une spécialisation plus accentuée des organes d'exécution directement productifs. Ainsi, complexe et fondue au sommet, la fonction de direction se divise sans cesse en suivant la série des agents inter-

(1) HENRI FAYOL, Administration industrielle et générale. Dunod, 1920.

médiaires pour atteindre l'agent d'exécution chargé d'exécuter, en principe, une tâche simple.

Examinons maintenant dans quelle mesure les auteurs de la réforme se sont conformés aux trois règles essentielles énoncées ci-dessus.

A la tête de l'Administration fusionnée nous trouvons bien un Directeur général unique chargé, en principe, de coordonner les efforts, d'harmoniser les actes et de combattre la tendance naturelle des services à l'égoïsme.

La subordination des deux régies à un même chef était évidemment la première décision à prendre pour procéder à la fusion dont elle constituait en quelque sorte la préface, mais cette décision est purement platonique dès lors que les deux Directions Générales restent séparées comme auparavant, conservant chacune son conseil d'administration, ses divisions, son bureau du personnel. Bien mieux, ces deux Directions Générales ne sont pas installées dans le même immeuble. Celle de l'Enregistrement se trouve au Ministère des Finances, palais du Louvre ; celle des Contributions directes rue Saint-Honoré, 225. Or, si les décisions administratives sont signées par le Directeur général, elles sont conçues et préparées par les Administrations centrales composées d'agents très instruits certes mais, provenant de formations différentes, agissant sans liaison réelle entre eux et sans délibérations communes.

Tous les techniciens s'accordent à reconnaître que les deux services chevauchent constamment l'un sur l'autre, on va même jusqu'à admettre leur impuis-

sance à fonctionner séparément ; néanmoins, les auteurs de la réforme n'ont pas cru nécessaire de doter l'Administration fusionnée d'un organe de direction unique chargé de la double mission d'éclairer le Gouvernement et de donner aux services d'exécution des directives uniformes. Leur effort constructif s'est arrêté à la création d'un bureau technique chargé, en principe, d'établir la liaison entre les deux Directions Générales et de préparer les mesures relatives à la fusion. En fait, ce bureau technique s'est trouvé isolé entre les deux Directions Générales et il s'est comporté comme s'il était indépendant, donnant ainsi l'impression d'une troisième Administration centrale juxtaposée aux deux autres.

Les Directes et l'Enregistrement ont donné des ordres aux agents sans se concerter entre elles et le bureau technique y a ajouté en donnant ses ordres propres. Il suffit de rappeler à cet égard les trois circulaires de la fin de l'année 1926 sur les heures de fermeture et d'ouverture des bureaux des receveurs-contrôleurs. L'une de ces circulaires émanait du bureau technique, l'autre de la Direction générale des Contributions directes, la troisième de la Direction générale de l'Enregistrement : chacune de ces circulaires contenait des règles différentes de celles qui faisaient l'objet des deux autres (2).

(2) D'après la note de la Direction générale des Contributions directes « Le service des Contributions directes doit être assuré aussi bien les jours de fermeture que les jours d'ouverture. Les jours de fermeture ne doivent pas être exclusivement consacrés au service des Contributions directes et inversement ».

La note de la Direction général de l'Enregistrement dit : « Un

Dans une Administration fusionnée dirigée par un Directeur général unique, le premier élément de la réforme était de fusionner les deux Administrations centrales ce qui rendait superflue la création de tout organe de liaison. C'est un non-sens que de n'avoir pas commencé par là et d'admettre l'application de la fusion pour les agents d'exécution tout en en rejetant le principe quand il s'agit des agents de direction. Dans ces conditions il est impossible de contester l'inexistence de l'unité de Direction dans l'organisation actuelle. Dans ce domaine aucun « mur » n'a été démoli, on peut même ajouter que la création du bureau technique a accru l'épaisseur du plus résistant de tous.

Si nous examinons maintenant le cadre départemental nous retrouvons, à peu de choses près, l'organisation ancienne ; d'une part, des Directions des Contributions directes et des Directions de l'Enregistrement toujours séparées et installées dans des immeubles différents ; d'autre part, des agents spécialisés : inspecteurs, contrôleurs, receveurs obéissant à leurs chefs respectifs.

La principale innovation consiste dans la création de l'emploi de Receveur-contrôleur, agent mixte cumulant, dans les limites de son canton, les attributions complexes antérieurement dévolues au Receveur de l'Enregistrement et au Contrôleur des Contributions directes.

décret du 2 novembre 1926 dispose que les bureaux ne seront pas ouverts au public les jours consacrés à l'assiette des Contributions directes ». Et la note du bureau technique : « La fermeture n'interdit pas la réception des contribuables pour des questions de Contributions directes, sous réserve des jours d'absence effectifs ».

La réforme aboutit donc à ce résultat déconcertant, contraire aux principes les plus élémentaires, d'avoir accentué, au sommet, la spécialisation des organes de direction et fondu, à la base, les attributions des agents de rendement, marche inverse à celle des entreprises privées en développement soucieuses de leur existence.

Enfin, dans l'organisation nouvelle, l'unité de commandement n'est pas mieux assurée que l'unité de direction. Le Receveur-contrôleur, pivot de la réforme, se trouve placé à la fois sous les ordres du Directeur départemental des Contributions directes et du Directeur départemental de l'Enregistrement. Par leur intermédiaire, il reçoit les instructions des deux Directions Générales et du bureau technique. En outre, il est vérifié une première fois par l'Inspecteur des Contributions directes et une seconde fois par l'Inspecteur de l'Enregistrement. Une telle organisation ne peut fonctionner sans engendrer des complications et du désordre.

En définitive, dans l'exécution de la réforme, les principes d'organisation les plus solidement fixés par l'expérience semblent avoir été appliqués à contre-sens.

LE CUMUL DE FONCTIONS TROP COMPLEXES COMPROMET LA VALEUR PROFESSIONNELLE DES CADRES

Si les occupations des Receveurs de l'Enregistrement des cantons ruraux étaient peu absorbantes avant la fusion, elles n'en étaient pas moins extrême-

ment variées. Cumulant, dans les limites de leurs cantons respectifs, l'ensemble des attributions dévolues à l'Administration de l'Enregistrement, sous réserve de quelques exceptions, comme l'impôt sur les opérations de bourse et de change ou la taxe sur le chiffre d'affaires, ils pénétraient plus ou moins dans toutes les branches du service. Ils enregistraient bien un petit nombre d'actes, de jugements et de déclarations, taxaient des embryons de sociétés à formes et à objets divers, recouvraient quelques maigres produits domaniaux, etc..., mais si réduite que fût leur tâche, elle pouvait, néanmoins, présenter toute la gamme des difficultés. Or, l'Enregistrement est, de toute la matière fiscale, la partie la plus touffue et aussi la plus compliquée. C'est une forêt épaisse de textes, de circulaires, d'instructions (3), où le technicien le plus averti n'est jamais sûr de ne pas s'égarer.

Examinons seulement les décrets de codification du 28 décembre 1926 : celui de l'Enregistrement comprend 316 articles ; celui du timbre, 329 ; celui des valeurs mobilières, 146 ; celui du chiffre d'affaires, 23. Seules les dispositions ayant force législative ont pris place dans la codification ; on en a volontairement écarté les dispositions simplement réglementaires, dont quelques-unes présentent cependant la plus haute importance.

Mais les connaissances de l'agent d'assiette ne peu-

(3) La dernière instruction de l'année 1928 porte le numéro 4019. La collection des circulaires et des instructions garnit toute une bibliothèque.

vent pas se limiter à la loi fiscale. Si cette dernière pose la base des droits à percevoir et si elle en fixe les quotités, c'est seulement le droit commun qui règle, par ses définitions et ses théories, soit le caractère juridique des choses que le droit spécial évalue, soit l'existence des conventions et leurs effets.

Dans une matière aussi vaste, quel est le juriste qui pourrait se flatter de résoudre sur le champ toutes les difficultés ? Or, c'est là la tâche quotidienne imposée au Receveur. Les actes lui sont à peine déposés que les contribuables se présentent à nouveau pour les retirer. Dans le court espace de temps dont il dispose, cet agent doit disséquer la convention, l'analyser, mettre en valeur les dispositions sur lesquelles l'impôt est assis, conserver la trace de tous les éléments qui peuvent être utiles en vue d'un contrôle ultérieur.

Dès lors, comment ne pas se rendre compte que sa puissance de rendement est liée à l'étendue et à la profondeur de sa science juridique, résultat d'un effort continu ? La somme de connaissances indispensables à l'agent productif par excellence, raison d'être de tout l'édifice, a depuis longtemps paru trop importante à l'Administration elle-même ; aussi, dès qu'elle l'appelle dans les centres urbains, s'empresse-t-elle de le spécialiser, pour le plus grand profit du Trésor.

Néanmoins, c'est sur ce Receveur à pleines attributions qu'on a fait porter tout le poids de la fusion, en joignant à ses fonctions déjà complexes celles non moins délicates du Contrôleur des Contributions di-

rectes. Il en est actuellement de lui comme de ces artisans qui, dans les campagnes reculées, cumulent les métiers les plus divers sans en exercer aucun parfaitement.

Est-ce un progrès, une marche décisive vers un stade supérieur de l'organisation de l'appareil administratif ?

L'admettre serait se placer en contradiction manifeste avec les principes d'organisation les mieux établis par l'expérience.

On a bien doublé d'un seul coup la somme de travail du Receveur, il sera plus difficile, sinon impossible, de doubler la somme de ses connaissances techniques ; s'exerçant sur une matière trop vaste, ces dernières resteront forcément superficielles. On aura ainsi faussé la formation de l'agent dès son entrée dans l'Administration. La plupart des surnuméraires appelés à former les cadres de la nouvelle régie séjourneront, en effet, longtemps dans ces postes mixtes actuellement très chargés. Ils y toucheront à tout, mais n'apprendront rien à fond. Dès le mois de février 1926, dans un article visant l'Administration de l'Enregistrement, les auteurs du « Répertoire périodique » signalaient déjà comme le grand mal de notre époque « l'absence générale d'études premières, sérieuses et complètes, sur la législation civile et sur la législation fiscale » (4). Le cumul des fonctions dans la régie fusionnée ne va-t-il pas aggraver encore cette situation ?

(4) Répertoire périodique, 14.572.

De ces postes mixtes, les Receveurs-Contrôleurs passeront dans des recettes ou contrôles à plein rendement, où les agents, spécialisés dans une branche du service, n'ont plus le temps d'étudier, mais doivent rendre le maximum.

Nous nous rangeons, certes, au nombre des partisans déterminés de la fusion des deux régies, mais nous estimons, néanmoins, que ce cumul des fonctions du Receveur et du Contrôleur chez les jeunes agents nous oriente, en droite ligne, vers une Administration de « manœuvres ». En admettant même qu'il ait permis d'améliorer, dans une faible mesure, l'assiette des impôts directs dans les campagnes, ce dont nous nous expliquerons tout à l'heure, nous n'en craignons pas moins que, dans un avenir prochain, le Trésor ne reperde amplement ce minime avantage.

LE RENDEMENT DES IMPÔTS N'EST PAS SENSIBLEMENT AMÉLIORÉ

Si la fusion se recommande de l'esprit de logique et de méthode, il serait vain cependant d'en attendre des résultats considérables, dès lors que son application a été limitée aux régions les plus pauvres, par définition improductives.

Partout ailleurs, nous nous trouvons en présence de deux Administrations distinctes, pourvues chacune d'une Direction générale, de Directions départementales et de cadres distincts. Seuls les 861 Receveurs-Contrôleurs relèvent des deux services. Dans les centres urbains et dans les départements non

touchés par la réforme, l'organisation administrative n'a nullement changé, l'esprit des cadres y est resté le même. Rien n'a été tenté pour y mettre l'Administration au niveau des besoins actuels. L'exposé des motifs du Ministre des Finances prévoyait bien « la juxtaposition étroite des organismes de direction et de contrôle chaque fois que ceux-ci restent spécialisés, soit à titre transitoire, soit à titre définitif, et la constitution d'archives communes, de répertoires et de dossiers communs ». Mais ces mesures sont restées à l'état de simples projets et il n'en est plus actuellement question.

Les échanges de documentation s'effectuent donc, comme auparavant, par l'envoi de bulletins et avec tous les vices que comporte ce système. Aucun contact réel n'a été établi ni entre les Directions départementales des Contributions directes et de l'Enregistrement, ni entre les agents d'assiette et de contrôle dont les circonscriptions ne concordent pas entre elles. Dans les villes, Receveurs et Contrôleurs continuent à plier sous le faix d'un travail matériel hors de proportion avec leurs moyens. Toute mesure qui tendrait à accentuer la liaison des deux services et non à les fusionner serait d'ailleurs de nature à augmenter encore l'importance de ce travail et partant irréalisable.

Quant au contrôle de l'impôt, il présente tous les défauts que nous avons déjà signalés : entre autres, les vérifications extérieures sont demeurées superficielles, sans qu'on ait en rien diminué leur caractère vexatoire. Aucun poste d'expert-comptable n'a encore

été créé à la date où nous écrivons. Les pouvoirs publics continuent à ne pas s'émouvoir à ce spectacle d'un Inspecteur de l'Enregistrement et d'un Contrôleur des Contributions directes se présentant successivement et seuls aux bureaux d'établissements de l'importance du Crédit Lyonnais, par exemple, pour procéder à l'examen des comptabilités. Le contrôle méthodique du revenu par le capital, et inversement, du capital par le revenu, est resté à l'état de pure fiction. Son efficacité est toute entière subordonnée aux hasards des vérifications extérieures, faites sans méthode, ou à des recherches dans des archives dont le volume, la complication, jointe à l'imprécision, ne facilitent guère l'accomplissement.

Dans les bureaux ruraux fusionnés, la situation est différente. Nous pouvons affirmer, après une enquête personnelle à laquelle nous nous sommes livré, que la réforme y a donné, dans l'ensemble, après une période de tâtonnements, des résultats intéressants.

Chargé de l'assiette des impôts directs et d'enregistrement, le Receveur-Contrôleur dispose, dans son bureau, de l'ensemble des archives afférentes aux deux services, archives d'ailleurs juxtaposées et non fondues, car ici même la fusion n'est pas totale. A l'intérieur du bureau, en effet, les documents des Directes et ceux de l'Enregistrement sont séparés et les renvois des uns aux autres se font comme si les services n'étaient pas réunis (5). C'est néanmoins dans

(5) Le 6 mars 1928, s'adressant au Ministre des Finances, M. César Chabrun, député, s'exprimait ainsi à la tribune de la Chambre : « Cependant, je dois dire que sur un point, votre perspicacité a peut-être été en défaut. Les archives sont restées distinctes et les

cette juxtaposition des archives qu'il faut rechercher le secret de l'amélioration constatée. Le Receveur-Contrôleur les connaît et il sait maintenant s'en servir. Pour lui, le double contrôle est instinctif ; le rapprochement du capital au revenu s'opère de la manière la plus simple, dans son bureau, sans effort, sans perte de temps. Responsable de l'assiette des deux catégories d'impôts, il a une tendance naturelle à apprécier les actes et les déclarations à ce double point de vue, tout forcément portant sur le capital devant nécessairement réfléchir sur le revenu et inversement. Quant au contribuable, placé face à un agent qui le prend de deux côtés à la fois, il est bien plus embarrassé pour frauder.

Ainsi, tout en cumulant les fonctions les plus complexes et les plus étendues, sans pouvoir prétendre dans aucune branche à une compétence égale à celle des agents spécialisés, le Receveur-Contrôleur n'en a pas moins amélioré l'assiette des impôts directs et d'enregistrement. Bien mieux, il a apporté dans la manutention, et notamment dans le travail des mutations, une précision inconnue jusqu'ici. L'explication en est d'ailleurs très simple. La responsabilité des deux services le conduit à examiner de très près la régularité des extraits d'actes translatifs de propriété et à les faire compléter, le cas échéant, par les officiers ministériels ou à exiger des contribuables

relations des archives de l'Enregistrement et de celles des Contributions directes, que tient le même homme, un receveur-contrôleur, nécessitent une paperasserie administrative qu'il faut supprimer prochainement si l'on veut que la besogne se fasse plus rapidement et plus simplement ».

eux-mêmes les renseignements nécessaires, lors du dépôt des actes et des déclarations. Pareil résultat n'a jamais pu être atteint dans les deux services autonomes. L'agent duquel émane le renseignement a une tendance marquée à se désintéresser de l'utilité qu'il peut présenter pour l'agent qui le reçoit. Aussi, un grand nombre des extraits d'actes translatifs de propriété ou des extraits de baux trop succinctement rédigés, sinon informes, sont-ils complètement inutilisables par les Contrôleurs.

Dans la mesure où la fusion a été appliquée, même sans méthode, elle a donc donné des résultats intéressants, mais négligeables, par comparaison à l'ensemble des recouvrements. Cependant, ces résultats, conséquence d'une juxtaposition des archives des deux services, ne doivent pas nous faire perdre de vue les dangers inhérents au cumul des fonctions.

L'INSTITUTION D'UN CONTRÔLE AU SECOND DEGRÉ
DANS LE SERVICE DES CONTRIBUTIONS DIRECTES
NE RÉPOND A AUCUNE NÉCESSITÉ

Le goût de la symétrie devait conduire les auteurs de la réforme à organiser les cadres de la nouvelle régie suivant deux hiérarchies parallèles. Le cadre départemental de l'Enregistrement comportait l'emploi d'Inspecteur principal, agent chargé d'exercer un contrôle au second degré sur le travail des Receveurs et au premier degré sur celui des Inspecteurs. Il en était autrement, nous l'avons vu, dans le service des Contributions directes. Eu égard au traitement et

à l'ancienneté exigée pour parvenir à l'emploi, l'Inspecteur des Contributions directes était assimilé à l'Inspecteur principal de l'Enregistrement. Dès lors, la question devait se poser de savoir s'il convenait de supprimer le double contrôle dans l'Enregistrement, où son utilité était déjà bien contestée, ou, au contraire, s'il n'y aurait pas avantage à l'introduire dans le service des Contributions directes.

C'est la seconde solution qui a prévalu. L'ancien Inspecteur des Contributions directes est devenu Inspecteur principal, et il a été créé un corps d'Inspecteurs actuellement au nombre de 256.

Depuis la fusion, deux échelons d'Inspecteurs s'interposent donc entre le Contrôleur et le Directeur départemental. L'Inspecteur vérifie le service des Contrôleurs et surveille leurs travaux. Quant à l'Inspecteur principal, il surveille et vérifie le service des Inspecteurs et des Contrôleurs (6). Ces deux vérifications du service des Contrôleurs font incontestablement double emploi. Il n'y a aucun intérêt apparent à faire apprécier le travail d'agents subalternes par deux employés supérieurs, dont l'un est le subordonné de l'autre.

L'Administration eut été mieux inspirée, semblait-il, si elle s'était bornée à améliorer les conditions de travail des agents d'assiette. Que dirait-on d'un entrepreneur qui, après avoir constaté l'impuissance manifeste de ses ouvriers à accomplir une tâche déterminée, s'imaginerait qu'il lui suffit, pour alléger

(6) Préparation Francis LEFEBVRE. *Op. cit.*

le poids de cette tâche, de doubler le nombre de ses contremaîtres ?

L'Administration centrale a bien prétendu que les Inspecteurs constitueraient un corps d'agents spécialisés dans l'examen des comptabilités importantes ; on ne pourrait que louer son initiative, si elle avait eu pour but de doter le service d'un corps d'experts-comptables. Dans ce cas, il suffisait de spécialiser un certain nombre d'agents d'assiette.

En fait, « la plupart des Inspecteurs se bornent à relever des erreurs matérielles commises par les Contrôleurs dans l'établissement des impositions et à leur signaler des points litigieux à éclaircir. Le tout est consigné dans des rapports auxquels les agents doivent répondre » (7).

Comment ne pas signaler enfin une contradiction flagrante entre les décisions successives de l'Administration. D'une part, elle confie l'assiette des impôts directs à 861 Receveurs de l'Enregistrement, en vue de récupérer 225 Contrôleurs dont elle a absolument besoin ; d'autre part, elle crée 256 postes d'Inspecteurs auxquels il lui est impossible de pourvoir sans faire un prélèvement d'égale importance dans le cadre des Contrôleurs. Ainsi, après avoir résolu le problème des effectifs dans le cadre des agents d'assiette, elle le pose à nouveau par une mesure inconsiderée.

(7) *Bulletin des Contributions directes*, octobre 1927.

Nous avons ainsi résumé les principales critiques que nous suggère la réforme. Elles sont sérieuses. Non seulement la machine administrative n'a pas été mieux appropriée à sa fonction, mais la réforme de 1926 semble y avoir introduit de nouveaux germes de désagrégation.

Confirmant ce qu'il avait laissé entrevoir dans son exposé des motifs, le Ministre des Finances disait, le 6 mars 1928, à la tribune de la Chambre : « Je ne crois
« pas que la réforme puisse être définitive avant
« quelques années, je le dis très franchement, parce
« qu'il n'est pas possible de fondre complètement
« deux Administrations de cette importance du jour
« au lendemain ».

Nous l'admettons volontiers, tout en estimant que les graves erreurs commises dès le premier stade de la fusion eussent pu être évitées. Il n'est donc pas indifférent d'examiner ce qui devrait être fait pour adapter définitivement la nouvelle régie au système fiscal actuel. Ce sera l'objet de la dernière partie de notre étude.

QUATRIÈME PARTIE

Projet d'une fusion rationnelle des services

La critique que nous venons de faire de la réforme de 1926 nous en a montré les lacunes et les vices. Il nous reste maintenant à examiner dans quel sens il conviendrait de faire évoluer cette réforme inachevée, pour réparer les fautes commises et adapter réellement l'organisation des services à notre système fiscal.

Le but essentiel de la fusion consiste, avons-nous déjà dit, à améliorer les conditions actuelles de l'assiette et du contrôle des impôts directs et d'enregistrement par une utilisation plus judicieuse du personnel et des archives.

Observons tout d'abord que la répartition des agents et des archives est différente dans chaque service. Il y a, en principe, un Receveur d'Enregistrement par canton. La division du Contrôleur des

Contributions directes comprend généralement plusieurs cantons. Plus souple que l'organisation de l'Enregistrement, celle des Contributions directes se prête mieux aux transformations qu'on veut lui faire subir. Alors que le Receveur, agent sédentaire, attend le contribuable dans son bureau, le Contrôleur se porte au-devant de lui et opère le plus souvent sur place. Dès lors, si le changement de résidence du Contrôleur n'affecte pas trop le contribuable, on conçoit qu'il n'en puisse être de même quand il s'agit du Receveur. Par ailleurs, les archives de l'Enregistrement forment un tout difficile à diviser. Moins volumineuses, celles des Contributions directes, composées de dossiers, de matrices ou de calepins, peuvent, au contraire, être divisées sans inconvénient. Or, il ne peut y avoir de fusion effective tant que les services d'assiette et les archives resteront séparés. Il importe donc de rechercher avant tout les conditions dans lesquelles leur rapprochement pourrait être effectué.

Deux solutions se présentent à l'esprit : la première consisterait à faire du Contrôleur un fonctionnaire à compétence cantonale, la seconde tendrait à retirer le Receveur de son chef-lieu de canton pour le placer à côté de son collègue des Contributions directes. Eliminons immédiatement la première solution qui aurait pour conséquence d'accroître considérablement le nombre des Contrôleurs, tout en réduisant, de façon excessive, la somme de travail de chacun d'eux, tout au moins dans les centres ruraux. La seconde solution nous conduit à examiner si la répar-

tition actuelle des bureaux de l'Enregistrement est la seule et même la meilleure qui se puisse concevoir.

La question s'est souvent posée bien avant la réforme de 1926. Il paraissait depuis longtemps nécessaire de faire cesser l'importante déperdition d'activité occasionnée par la dispersion des agents dans les campagnes et de soulager les titulaires des bureaux des villes qui ne parviennent pas à suffire à l'accomplissement de leur tâche.

Les remèdes proposés à cette situation pouvaient se résumer en deux projets :

Le premier en date consistait à réunir les bureaux de canton au chef-lieu d'arrondissement ou dans la ville la plus importante de l'arrondissement, celle qui, par sa situation géographique, la facilité des communications et l'importance des transactions civiles et commerciales, constitue le centre économique de l'arrondissement.

Le second tendait vers une fusion des régies financières en faisant du canton la cellule administrative de la France. Pour éviter une augmentation importante du nombre des agents, on proposait de confier au Receveur de l'Enregistrement certaines attributions appartenant jusque-là à d'autres régies et, spécialement, l'assiette des Contributions directes.

C'est vers la réunion des bureaux de canton au chef-lieu d'arrondissement que se sont d'abord orientés les Pouvoirs publics. Un projet de loi a été déposé à cet effet le 13 janvier 1920, et son exposé des motifs mettait en lumière, dans les termes suivants, les avantages de la réforme : « En groupant tous les

« Receveurs au chef-lieu de chaque arrondissement,
« on pourra d'abord, tout en assurant largement le
« service, par une égale répartition du travail, pré-
« lever dans beaucoup d'arrondissements un nom-
« bre d'agents expérimentés suffisant pour renforcer
« les cadres des grandes villes et parer à l'indigence
« dont ces cadres souffrent actuellement pour le plus
« grand dommage des Finances publiques. Cette réu-
« nion permettra, d'ailleurs, de décharger la plupart
« des Receveurs groupés, de la tenue matérielle de
« la caisse et de la débite du papier timbré, opéra-
« tions qui engagent actuellement leur responsabilité
« pécuniaire et qui, pour ce motif, retiennent trop
« leur attention, au détriment de leurs autres attri-
« butions. Désormais, un seul agent ferait office de
« caissier pour l'ensemble des bureaux réunis, dont
« les titulaires n'auraient plus qu'à s'occuper de la
« liquidation des droits et de leur recouvrement.

« Ensuite, les agents de contrôle n'ayant plus à
« perdre une grande partie de leur temps à se dépla-
« cer de canton en canton, pourraient développer
« leurs travaux et assurer la répression des fraudes
« d'une manière beaucoup plus complète qu'aujourd'-
« d'hui, sans augmentation de leur nombre.

« Enfin, la concentration des archives de tout l'ar-
« rondissement en un seul local facilitera considéra-
« blement les recherches et la surveillance et elle
« permettrait ce résultat tant désirable de la colla-
« boration des deux Administrations de l'Enregistre-
« ment et des Contributions directes, qui ne peut
« s'effectuer actuellement, étant donné la distribu-

« tion différente des agents et des archives dans les
« deux services. »

A la suite d'observations formulées par la Commission des Finances du Sénat, le projet a été réservé et il n'a jamais été repris depuis.

Les Pouvoirs publics s'acheminaient cependant vers la concentration au chef-lieu de l'arrondissement en procédant à la suppression, par voie de décrets, de nombreux bureaux de canton. Déjà, en 1908, M. Caillaux, ministre des Finances, avait supprimé 50 bureaux. En 1917, M. Ribot avait établi un programme de suppression dont l'exécution a été commencée. Environ 40 nouveaux bureaux ont été supprimés. Après un rapport de l'Inspection générale des Finances, proposant la suppression de 400 à 500 bureaux, un décret du 6 juillet 1924 en sacrifiait 137. Enfin, en 1925, M. Caillaux, redevenu ministre des Finances, élargissait encore la brèche et supprimait 290 autres postes.

Entre temps, l'Union Générale des Fonctionnaires de l'Enregistrement se ralliait aux vues du Gouvernement et elle approuvait, le 13 mars 1920, un remarquable rapport présenté par M. Lion, président du groupement des employés supérieurs, préconisant la concentration des bureaux au chef-lieu d'arrondissement dans le double but d'opérer une répartition plus rationnelle des effectifs et de préparer les voies à une fusion avec l'Administration des Contributions directes.

Quelque temps après, et sous la pression du personnel, le Syndicat devait modifier son attitude et com-

battre le projet du Gouvernement après l'avoir soutenu. En contre-partie, il soumettait la seconde solution à l'approbation de la commission tripartite.

L'Administration centrale éprouvait de son côté les plus grandes difficultés à faire prévaloir ses vues devant le Parlement. Chacune de ses tentatives soulevait d'innombrables protestations et était l'objet d'interpellations à la Chambre et au Sénat, à la suite desquelles un certain nombre de bureaux supprimés étaient rétablis. Aussi finit-elle par renoncer à son projet pour se rallier, en définitive, à la solution préconisée par le Syndicat.

Contre la concentration des bureaux au chef-lieu d'arrondissement, on a fait valoir les arguments suivants :

L'éloignement du bureau aurait pour conséquence de rendre plus difficile l'accomplissement des obligations fiscales incombant aux contribuables. La concentration aboutirait pratiquement, dans certaines régions, à interdire presque complètement l'accès du bureau. Les facilités de correspondance, prévues dans le projet de 1920, n'atténueraient qu'imparfaitement cet inconvénient.

D'autre part, il est à redouter que la correspondance qui serait ainsi rendue nécessaire n'absorbe une grande partie du temps des agents. Les redevables sont généralement incapables de liquider les droits qu'ils ont à payer. Nombre de recouvrements se trouvent facilités par des entrevues entre les Receveurs et les intéressés. Ils seraient également rendus

plus difficiles en raison de l'éloignement des officiers ministériels.

Par ailleurs, certaines fraudes, telles que les insuffisances d'évaluation ou les dissimulations de prix qui tendent à se généraliser s'exerceraient plus librement. L'influence du représentant local du Trésor sur les hommes d'affaires et sur les contribuables étant incontestable.

Enfin, en raison de l'éloignement du bureau, de nombreux actes seraient soustraits, soit volontairement, soit par négligence, à la formalité de l'Enregistrement.

Ces objections, dont nous ne méconnaissons pas la valeur ne constituent pas néanmoins un obstacle dirimant à la réforme.

Il y a, certes, des inconvénients à éloigner les contribuables, mais ils seraient sensiblement atténués par le développement toujours croissant des moyens de communication (chemins de fer, auto-car ou autobus, automobiles privées, etc...). A cet égard, la situation n'est plus la même qu'en l'an VII. Il n'existe presque plus de communes d'où on ne puisse accéder commodément au centre économique de l'arrondissement. Souvent même, le chef-lieu de canton est plus difficile à atteindre.

D'autre part, des facilités nouvelles pourraient être accordées aux contribuables, par exemple, en allongeant les délais prescrits pour l'enregistrement. Pour certains actes : exploits d'huissiers, actes soumis au droit fixe, l'impôt pourrait être remplacé sans inconvénient par un droit de timbre. Dans le même ordre

d'idées, on imposerait à tous les débitants de tabac et à tous les receveurs des postes l'obligation de débiter des timbres et des papiers timbrés en qualité de distributeurs auxiliaires. Enfin, même actuellement, les contribuables ne se déplacent pas chaque fois qu'ils ont affaire au bureau de l'Enregistrement. Nombreux sont les actes sous seing privé ou notariés qui parviennent au Receveur par la poste. Les notaires ont toutes les aptitudes requises pour procéder à une liquidation provisoire des droits. Dès la réception des actes sous seing privé, le Receveur liquide l'impôt, mais surseoit à la formalité. Il fait connaître au contribuable le montant de la somme exigible et ce dernier se libère, le plus souvent, sans déplacement, par un versement au compte de chèques postaux.

Les difficultés de correspondance paraissent avoir été exagérées. L'instruction s'est généralisée dans les classes rurales et elle y est en progrès constants. A peu près tous les paysans savent actuellement lire et écrire. Dans beaucoup de cas, les agents ne perdraient pas plus de temps à donner des explications par écrit qu'à s'entretenir verbalement avec les contribuables. Ceux-ci auraient toujours la ressource, si les explications écrites ne leur suffisaient pas, de demander des éclaircissements à leurs hommes d'affaires. Teneons compte au surplus que les actes sous seing privé sont très rares dans les campagnes. Dans tous les autres cas, le Receveur soumet presque toujours, oralement ou par écrit, le principe de sa réclamation à l'appréciation de l'officier ministériel rédacteur de

l'acte ou de la déclaration, et l'affaire se règle, généralement, sans aucune intervention directe du client. La concentration des bureaux ne gênerait en rien cette manière de faire, de beaucoup la plus expéditive.

Il est indéniable que la présence au chef-lieu de canton d'un Receveur zélé et averti facilite, dans une certaine mesure, la découverte de la fraude. Mais il faut se garder de généraliser. S'il était nécessaire de vivre dans une localité pour y relever tous les droits qui ont été soustraits au Trésor par la négligence, l'ignorance ou la mauvaise foi des contribuables, les employés supérieurs, qui ne passent que quelques jours dans les bureaux, seraient fort embarrassés pour faire des découvertes. Or, certains font parfois, au cours de leurs brèves tournées, plus de découvertes que le Receveur lui-même n'en fait pendant une année. La raison en est que la plupart des découvertes ne se font pas à l'extérieur du bureau. Ce n'est pas en visitant les immeubles que le Receveur, agent essentiellement sédentaire, relève les dissimulations ou les insuffisances ; c'est à l'intérieur même du bureau qu'il les découvre, en consultant et en rapprochant les actes ou déclarations enregistrés et les documents communiqués par les autres administrations.

En résumé, si, au point de vue de l'assiette et du contrôle des impôts d'enregistrement, la concentration des bureaux au centre économique de l'arrondissement présente quelques inconvénients dont il convient de ne pas exagérer l'importance, par contre,

elle est susceptible de procurer les plus grands avantages, notamment les suivants :

1° La suppression des postes inutiles, dans lesquels les agents ne sont pas suffisamment occupés. Cette mesure, en rendant disponibles un grand nombre de Receveurs, permettrait de résoudre la crise des effectifs dans les grands centres, pour le plus grand bénéfice du Trésor.

2° La réduction des tournées des employés supérieurs.

3° Une meilleure utilisation, par un personnel constamment surveillé et tenu en haleine, des documents fournis par les diverses administrations financières ; un meilleur rendement obtenu par la spécialisation de ce personnel.

4° Un contact permanent entre les divers agents, ce qui aurait les plus heureux effets sur le développement de leur instruction professionnelle.

Mais si l'on tient compte qu'à ces avantages s'ajoute celui non moins considérable de pouvoir procéder, dans une circonscription élargie, à la fusion effective et rationnelle des services d'assiette des Contributions directes et de l'Enregistrement, on est bien obligé d'admettre la grande supériorité de l'office fiscal d'arrondissement sur la cellule cantonale. D'ailleurs, la dispersion des services n'est pas admise partout comme un dogme. L'Allemagne, pays de l'organisation, ne possède que 981 bureaux fiscaux.

Notons encore que la division factice du territoire en départements, œuvre de la Constituante de 1790,

pour empêcher les anciennes provinces de devenir des centres de résistance à l'Unité nationale, et dont s'est servi ensuite le Consulat, pour échafauder son système de concentration administrative, ne répond à aucune nécessité géographique, économique ou ethnographique. La centralisation à outrance qui résulte de la répartition tout à fait arbitraire des services financiers en directions départementales, a donné la mesure de ses défauts. Il semble qu'il y aurait lieu, pour combattre cette centralisation éminemment nuisible à la rapidité et à la bonne marche des affaires, de supprimer les directions départementales et de les remplacer par des directions régionales dont la compétence serait étendue. Chaque direction, comprenant chacune environ quatre départements actuels. Les divisions régionales pourraient d'ailleurs ne pas comprendre nécessairement la totalité des cantons et mêmes des arrondissements contenus dans les départements ainsi groupés. Rien n'empêcherait, si des nécessités géographiques ou économiques paraissaient l'imposer, de distraire un certain nombre de cantons et d'arrondissements déterminés pour les rattacher au groupement régional voisin.

La double nécessité de la réunion des services d'assiette au centre économique de l'arrondissement et de la création de directions régionales étant établie, il ne nous reste plus qu'à dégager les principes d'une spécialisation logique au sein de la Régie unique.

A cet égard, nous trouvons, dans une proposition

de loi sur la réforme du Ministère des Finances, déposée au Sénat le 22 avril 1920, par MM. Maurice Sarraut et de Monzie, les plus précieuses directives ⁽¹⁾.

« Pour réorganiser efficacement les deux administrations de l'Enregistrement et des Contributions directes, disaient les auteurs du projet, il est indispensable d'envisager à la fois les transformations apportées dans notre système fiscal et aussi celles qui se sont produites dans la composition des diverses natures de richesses ».

Ils proposaient de répartir les impôts au sein de l'Administration fusionnée des Contributions directes et de l'Enregistrement en trois catégories, savoir :

Catégorie des impôts immobiliers ;

Catégorie des impôts mobiliers ;

Catégorie des impôts d'enregistrement.

Nous adoptons cette division, qui apparaît comme la plus logique lorsque l'on envisage les divers groupes d'impôts directs et d'enregistrement actuellement existants.

La première catégorie comprendrait la contribution foncière sur les propriétés non bâties, la contribution mobilière, la contribution des patentes, les taxes assimilées, c'est-à-dire toutes les contributions directes d'avant-guerre. On y incorporerait, en outre, l'impôt sur les bénéfices agricoles, qui touche de près à la contribution foncière sur les propriétés non bâties. Nous proposerions encore de charger les agents ayant pour mission d'asseoir les impôts immobiliers

(1) Annexe au procès-verbal de la séance du 22 avril 1920.

de la poursuite de la fraude relative aux insuffisances de prix ou d'évaluations dans les mutations d'immeubles. Appelés à se transporter périodiquement dans les communes, ils pourraient visiter les immeubles et procéder, sur place, à toutes les estimations utiles.

On rangerait dans la deuxième catégorie tous les autres impôts directs sur le revenu : impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux, impôts sur les traitements et salaires, impôts sur les bénéfices des professions non commerciales, impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, impôt général sur le revenu. On y ajouterait encore la taxe sur les opérations de bourse, la taxe sur le chiffre d'affaires, la taxe sur les assurances et le contrôle des insuffisances de prix ou d'évaluations dans les mutations de fonds de commerce.

La troisième catégorie comprendrait le surplus des impôts actuellement recouvrés par le service de l'Enregistrement. Les agents chargés de l'assiette des impôts d'enregistrement continueraient à assurer la gestion du domaine de l'Etat et le recouvrement des produits domaniaux.

Nous avons ainsi posé les bases essentielles de la fusion, il nous reste maintenant à examiner comment seraient organisés, dans la Régie unique :

- 1° L'Administration centrale ;
- 2° Les Directions régionales ;
- 3° L'Office fiscal d'arrondissement ;
- 4° La répartition du personnel ;
- 5° Le recrutement.

L'ADMINISTRATION CENTRALE

A Paris, sous les ordres du Directeur général, se trouverait une Direction générale unique, comprenant quatre divisions, ayant chacune à sa tête un Administrateur, et un bureau du personnel. Les Administrateurs formeraient, sous la présidence du Directeur général, le Conseil d'administration de la nouvelle Régie.

La Direction générale, dont tous les bureaux seraient installés dans le même immeuble, se bornerait exclusivement à assurer sa fonction de direction dans le sens propre du mot, laissant aux Directeurs régionaux le soin de prendre, sous leur propre responsabilité, les décisions qui leur incomberaient.

La première division serait chargée des impôts immobiliers, la seconde des impôts mobiliers, la troisième des impôts d'enregistrement et des questions relatives au domaine de l'Etat. Quant à la quatrième division ou division centrale, elle aurait dans ses attributions la préparation des instructions et circulaires, des travaux législatifs : projets de lois ou décrets, du budget des recettes et des dépenses, des travaux de statistique et de législation comparée.

Chaque division comprendrait plusieurs bureaux où les agents spécialisés, actuellement en fonction, seraient répartis.

LES DIRECTIONS RÉGIONALES

Dans la délimitation des circonscriptions régionales, il conviendrait de tenir compte avant tout des

voies et moyens de communication qui relient entre elles les unités administratives actuelles. Les Directions régionales pourraient être au nombre de 25 environ. Seul le département de la Seine, étant donné son importance, ne formerait qu'une Direction.

Les services de la Direction régionale comprendraient :

- 1° Un Directeur régional ;
- 2° Un service du contentieux ;
- 3° Des Inspecteurs ;
- 4° Un corps de Contrôleurs spécialisés dans l'examen des comptabilités ;
- 5° Des agents du cadre spécial.

Le Directeur placé à la tête du service régional dirigerait et surveillerait les travaux de tout le personnel et veillerait à l'exacte application des lois et au maintien des règles administratives. Sa compétence embrasserait, d'une manière générale, toutes les parties du service. On ne réserverait à la Direction générale que l'examen des affaires contentieuses particulièrement délicates. Le Directeur régional serait chargé de l'introduction et de la suite des instances devant les tribunaux civils et administratifs de la région. Néanmoins, les Directeurs d'office auraient tout pouvoir pour requérir, de leur propre initiative, la procédure d'expertise en matière d'insuffisances de prix ou d'évaluations. Il s'agit là, en effet, de pures questions de fait qu'ils sont les mieux placés pour apprécier. De même l'établissement des rôles, des avertissements, tout le travail des mutations cadastrales se-

rait entièrement assuré par les offices, sans aucune ingérence des services de la direction.

Par contre, l'étude des dossiers les plus importants et relatifs à l'assiette des impôts mobiliers (bénéfices industriels et commerciaux, revenu des valeurs mobilières des grandes entreprises industrielles ou commerciales) serait spécialement réservée aux services de la Direction régionale.

En raison de l'extension de la compétence des directeurs, conséquence de la fusion des deux administrations et de la décentralisation projetée, le contentieux des directions régionales serait appelé à prendre une grande importance. Il importerait donc de mettre à la tête de ce contentieux des agents spéciaux d'une compétence et d'une autorité suffisantes pour seconder utilement les directeurs dans leur tâche. A cet effet, nous proposons la création d'un cadre de directeurs adjoints, chefs de contentieux. Ces directeurs adjoints seraient, en principe, au nombre de trois par direction régionale. Chacun d'eux ayant des rédacteurs sous ses ordres, serait spécialisé dans un compartiment d'impôts d'après la division tripartite adoptée : impôts immobiliers, impôts mobiliers, impôts d'enregistrement et domaine.

Nous trouverions encore dans chaque direction régionale une ou plusieurs brigades d'inspecteurs. La brigade comprendrait : un inspecteur chargé de la vérification des impôts mobiliers, un inspecteur chargé de la vérification des impôts immobiliers. Ces inspecteurs s'adjoindraient un contrôleur principal de

comptabilité, agent du cadre spécial, chargé de vérifier la caisse et la comptabilité des offices.

Dans les intervalles compris entre les vérifications, les inspecteurs seraient attachés aux différents services du contentieux ou chargés de missions diverses.

Chaque Direction régionale disposerait en outre d'un corps d'experts-comptables dirigés par un inspecteur et ayant pour mission de procéder à l'assiette et au contrôle des impôts mobiliers dus par les établissements industriels et commerciaux les plus importants de la région. Il y aurait tout avantage à spécialiser ces agents par branches d'industries et de commerces et à les faire opérer par groupes. Les chiffres servant de base à la liquidation des impôts mobiliers seraient communiqués aux offices chargés de l'établissement des rôles et, le cas échéant, du recouvrement. Lors de leurs investigations dans les sociétés et les établissements de crédit, ces agents dresseraient des relevés faisant connaître les revenus mobiliers des contribuables et les valeurs auxquelles s'appliquent ces revenus. Les relevés seraient ensuite envoyés par liasses mensuelles dans les différents offices.

Il y aurait enfin dans toute Direction régionale un certain nombre d'agents du cadre spécial : contrôleurs de comptabilités, commis, expéditionnaires, etc...

L'OFFICE FISCAL D'ARRONDISSEMENT

Il y aurait, en principe, un office fiscal dans chaque chef-lieu d'arrondissement. Pour le cas, toutefois, où l'importance d'une localité autre que le chef-lieu d'ar-

rondissement, au point de vue des moyens de transports, du commerce, de l'industrie, etc., serait de nature à faire choisir cette localité de préférence au chef-lieu d'arrondissement, elle devrait, bien entendu, être adoptée, les commodités des contribuables devant, en la circonstance, passer avant toute considération de dénomination administrative.

Pour le même motif, rien n'empêcherait si les nécessités locales semblaient l'indiquer, de rattacher tel ou tel canton au chef-lieu d'arrondissement voisin.

Les services de l'office réunis dans le même immeuble comprendraient :

- 1° Un Directeur, chef de l'ensemble des services;
- 2° Des Contrôleurs et des Receveurs;
- 3° Un Service des Archives ayant à sa tête un Inspecteur d'Enregistrement;
- 4° Un Caissier et des Agents du cadre spécial.

Le Directeur de l'office dirigerait et surveillerait le travail des agents placés sous ses ordres. Son rôle consisterait moins à vérifier les bases de l'impôt, mission incombant aux inspecteurs, qu'à stimuler le zèle de ses agents et à faire de son office un organisme vraiment vivant, susceptible de donner le plus grand rendement. Il donnerait suite aux réclamations et pétitions jusqu'à un chiffre déterminé, sauf à en référer à la Direction régionale en cas de difficultés. En matière d'insuffisances de prix ou d'évaluations dans les mutations d'immeubles et de fonds de commerce, il aurait toute liberté pour requérir l'expertise, à défaut d'accord amiable avec les parties. Il veillerait à la régularité des opérations du caissier et à l'établissement

des rôles et des avertissements. Il correspondrait seul avec le Directeur régional.

Dans les plus petits offices, la fonction de Direction pourrait être assumée par l'Inspecteur de l'Enregistrement chef du service des archives. Par contre, dans les offices les plus importants le Directeur pourrait être assisté de rédacteurs spécialisés. *

Le service de l'assiette de l'impôt comprendrait trois sections :

a) Section des impôts immobiliers et du contrôle des insuffisances de prix et d'évaluations dans les mutations d'immeubles;

b) Section des impôts mobiliers et du contrôle des insuffisances de prix et d'évaluations dans les mutations de fonds de commerce;

c) Section des droits d'enregistrement et du domaine.

La conservation des hypothèques installée dans le même immeuble resterait indépendante. En ce qui la concerne, rien ne serait changé au régime actuel.

Le nombre des agents dans chaque section serait déterminé d'après l'importance de l'office.

En principe, contrôleurs et receveurs emploieraient tout leur temps à l'assiette de l'impôt et à la recherche de la fraude, la réunion de tout le personnel dans le même immeuble permettant de faire accomplir la besogne purement matérielle par des commis.

Les receveurs dont la compétence s'étendrait à toute la circonscription devraient être spécialisés. Cette spécialisation serait d'autant plus prononcée que l'ac-

tivité économique de l'arrondissement serait plus importante.

Dans les deux premières sections au contraire, on procéderait, le cas échéant, à une répartition des communes de la circonscription entre les divers contrôleurs.

Dans la plupart des arrondissements ruraux, un seul agent suffirait, le plus souvent, à assurer l'assiette et le contrôle des impôts mobiliers. Lors de ses investigations dans les sociétés et dans les établissements de crédit il dresserait des relevés destinés à être utilisés pour le contrôle des valeurs mobilières possédées par les contribuables. Il relèverait aussi les contraventions en matière de timbre.

Le service des archives aurait à sa tête un inspecteur de l'Enregistrement, adjoint au directeur de l'office. Cet agent procéderait à la vérification des perceptions effectuées par les receveurs. En ce qui concerne les liquidations faites sur les actes sous seings privés dont un double est retenu lors de la formalité, sur les actes reçus en minute par les officiers ministériels de la résidence, et ceux des autres officiers ministériels lorsqu'ils sont soumis à la transcription au bureau des hypothèques de l'arrondissement; la vérification aurait lieu au moment jugé opportun par l'Inspecteur lui-même. Tous les autres actes pourraient être conservés pendant quatre jours à l'office, sauf le cas d'urgence constaté. Les receveurs utiliseraient alternativement deux séries de registres, la première les jours pairs, la seconde les jours impairs. L'Inspecteur pourrait ainsi procéder à la véri-

fication des actes un jour ou deux après leur enregistrement, ce qui rendrait inutile son transport dans les études situées hors du chef-lieu de l'arrondissement. Il serait en outre préposé à la conservation des archives et serait responsable de leur utilisation en vue de la découverte des droits cédés en matière d'enregistrement. Dans les offices importants il y aurait plusieurs inspecteurs assistés d'un ou plusieurs receveurs.

Le travail matériel d'annotations, de renvois, d'états statistiques serait effectué par des commis.

Les archives de l'office se composeraient des documents suivants :

a) Des registres des formalités actuellement en usage dans le service de l'Enregistrement, des tables et sommiers, des liasses des déclarations de successions, des actes sous seing privé, des renvois reçus des autres offices;

b) Des minutes des plans et matrices cadastrales des communes de l'arrondissement et des dossiers relatifs aux impôts directs;

c) D'un casier fiscal;

d) D'un fichier spécial au contrôle des valeurs mobilières.

Le casier fiscal centraliserait les renseignements concernant les revenus et les capitaux des contribuables. Il se présenterait sous la forme de reliures rectangulaires, percées de 4 trous selon le modèle qui sert en Alsace-Lorraine, contenant autant de feuilles imprimées que de contribuables y figurant et reliées par un fil gros et fort, ou par tout autre moyen. Le

classement des feuilles imprimées serait fait en suivant l'ordre alphabétique. Chaque feuille serait double et constituerait le carnet fiscal du contribuable. En tête, elle contiendrait les nom, prénoms, âge et lieu de naissance, la profession s'il y a lieu; le nom de la femme et la date du mariage. La femme serait inscrite sous le nom du mari de façon que les deux carnets soient voisins dans la reliure. Ces carnets seraient retirés de la reliure, en cas de changement de domicile et renvoyés aux offices compétents. Néanmoins, le contribuable domicilié hors de l'office mais y possédant des immeubles ou des fonds de commerce aurait un carnet se rapportant à ces biens.

Le carnet contiendrait en outre comme indications :

CAPITAUX. — 1^{re} page. — Immeubles avec désignation précise; renvoi au numéro du cadastre; dates de l'acte, de l'enregistrement; rédacteur de l'acte ou sous seing privé; prix ou valeur estimative; une colonne spéciale pour le prix d'achat (actif) et une autre colonne pour le prix de vente (passif).

2^{me} page. — Valeurs mobilières. Désignation précise de la nature de l'acte ou de la déclaration; dates, etc... comme ci-dessus; 2 colonnes également pour l'actif et le passif. Seuls les capitaux figureraient dans cette page.

REVENUS. — 3^{me} page. — Revenus immobiliers d'après les baux ou tous autres actes avec toutes les désignations prévues ci-dessus. Il y aurait lieu également de mentionner les numéros de la table des baux.

4^{me} page. — Revenus mobiliers. On établirait une colonne pour chaque cédule mobilière avec indication marginale de l'année à laquelle se rapporte le revenu et références à la source (déclaration du contribuable, de l'employeur, acte, succession, etc.).

Pour le contrôle des valeurs mobilières le casier fiscal serait d'un maniement difficile. Aussi proposons-nous la création d'un fichier spécial où seraient centralisés les renseignements concernant les valeurs mobilières des contribuables.

Les fiches seraient du modèle suivant :

Nom et prénoms : DUPONT Antoine Pierre. Profession : Herbager. Domicile : Le Breuil-en-Auge Epoux de : Pellet Marie Jeanne.		Numéro du dossier afférent à l'impôt général : 10	Revenus touchés moins d'un an avant leur décès par les personnes dont Dupont Antoine a hérité et qui n'ont pas été compris dans les déclara- tions de successions :
Liase pour le renseignement est extrait : Mars 1930/40 Rvol Mars 1930/140 Rvol Avril 1930/140	Désignation des valeurs : 500 fr. rente 5 % 1920 n° 001.294.110. 40 actions P.L.M.Cat nominatif n° 140.310 à 49. 70 obligations Crédit National 1919 n° 0.636.847 à 0.636.917	1 ^{er} Dupont, Jean-Baptiste, son père. Décédé au Breuil-en-Auge, le 10 Mai 1929. Succession payée le 8 Octobre 1929/110'	
		Mars 1929/140	500 francs rente 5 % 1920 n° 001294110.
		2 ^e	

Sur la partie gauche de la fiche figureraient, dans une première colonne, l'indication de la liasse mensuelle d'où le renseignement serait extrait ; dans une deuxième colonne, la désignation précise des titres appartenant au contribuable.

Lors de l'annotation de la déclaration de succession, la fiche du défunt serait extraite du fichier et on indiquerait sur la partie droite des fiches des héritiers les valeurs non taxées dans la déclaration et dont le « de cujus » aurait perçu les revenus moins d'un an avant son décès. Toute fiche qui n'aurait pas reçu d'inscription pendant cinq ans serait extraite du fichier.

Ainsi le mécanisme du double contrôle de l'impôt général sur le revenu et de l'impôt des successions deviendrait en quelque sorte automatique. Comme nous l'avons précédemment signalé, il ne saurait être question d'instituer un contrôle complet de la fortune mobilière des particuliers, mais si réduit qu'il soit, ce contrôle n'en donnerait pas moins les meilleurs résultats. Par le seul fait de son existence, il rendrait les contribuables plus timorés. Au sentiment de sécurité absolue dans la fraude succéderait celui du risque et les déclarations y gagneraient certainement en sincérité.

Notons enfin que le travail des mutations cadastrales s'opérerait sur des bases nouvelles, sans aucune ingérence des directions régionales. L'application des mutations sur les minutes des matrices aurait lieu dès l'enregistrement des actes et des déclarations. En fin d'année on procéderait à l'application des mouve-

ments de matière imposable et à la mise à jour des documents copies.

Le caissier de l'office recevrait tous les fonds correspondant aux impôts actuellement recouvrés par les receveurs de l'Enregistrement. Il assurerait la débite du timbre et le service de la dépense. Un commis titulaire d'Enregistrement, placé sous ses ordres, serait chargé de se transporter à jours fixes et au moins une fois par semaine dans les différents chefs-lieux de canton de l'arrondissement afin de recevoir les dépôts d'actes ou de déclarations que les parties ou les officiers ministériels n'auraient pas voulu confier à la poste. Il constaterait ces dépôts sur des registres à souches en y mentionnant la nature des actes et des déclarations déposés et le montant de la provision versée. Si, lors de la liquidation de l'impôt, la provision apparaissait insuffisante, le déposant serait tenu de la compléter dans un bref délai ; il serait sursis à la formalité jusqu'à la réception des fonds. Les actes dûment enregistrés seraient remis aux déposants lors du premier passage de l'agent au chef-lieu de canton et échangés contre les reçus de dépôt.

LA RÉPARTITION DU PERSONNEL

Dans la nouvelle organisation, la Régie des Contributions directes et de l'Enregistrement comprendrait : une Direction générale, 25 Directions régionales et 390 Offices environ.

La fusion des services des deux Directions générales dans quatre divisions et un bureau du personnel per-

mettrait de réaliser une économie de deux divisions et d'un bureau et de réduire d'un tiers les effectifs actuels.

Dans le service régional la hiérarchie des grades serait la suivante : directeurs régionaux, directeurs adjoints et directeurs d'office, inspecteurs, contrôleurs et receveurs, surnuméraires.

Il y aurait 25 directeurs régionaux et 75 directeurs adjoints chargés du contentieux. Seul le contentieux des impôts mobiliers pourrait être assuré indifféremment, dès la mise en application de la réforme, par des agents issus des Contributions directes ou de l'Enregistrement. Chacun d'eux n'aurait à se mettre au courant que d'une partie de la législation afférente aux impôts mobiliers qui rentrent actuellement dans les attributions des deux administrations. L'effectif actuel des directeurs étant de 176 pour les deux services, les 100 directeurs les plus anciens seraient affectés dans les directions régionales, les 76 autres prendraient la direction des offices les plus importants.

Dans 200 offices environ la fonction de direction serait assurée par 200 directeurs prélevés parmi les 285 inspecteurs principaux des Contributions directes et de l'Enregistrement en service. Dans les 114 offices restants (les moins importants) l'inspecteur de l'Enregistrement cumulerait les fonctions de directeur et d'inspecteur.

Le cadre des inspecteurs comprendrait :

1° 40 inspecteurs répartis dans les directions régionales et chargés de diriger et de surveiller le travail

des contrôleurs spécialisés dans l'examen des comptabilités importantes ;

2° 120 inspecteurs environ chargés de vérifier le service des impôts immobiliers ;

3° 120 inspecteurs chargés de vérifier le service des impôts mobiliers dans les offices ;

4° 470 inspecteurs de l'Enregistrement.

Au total, sur un effectif de 1.041 inspecteurs principaux ou ordinaires existant actuellement dans les deux services, on prélèverait : 200 directeurs d'office ; 160 inspecteurs pour la vérification des impôts mobiliers ; 120 inspecteurs pour la vérification des impôts immobiliers ; 470 inspecteurs de l'Enregistrement chargés de la vérification des droits liquidés par les receveurs et de la surveillance des archives. Il faudrait donc supprimer 101 postes d'inspecteurs dont les titulaires seraient reversés, avec équivalence de grade, dans le corps des contrôleurs spécialisés dans l'examen des comptabilités importantes.

Cette réduction des effectifs du cadre des inspecteurs se motiverait par la suppression du contrôle au second degré, par la plus grande facilité des vérifications, conséquence de la concentration des services et aussi, parce que ces vérifications porteraient exclusivement sur l'assiette des impôts, les directeurs d'office exerçant déjà une surveillance générale sur le travail matériel des agents placés sous leurs ordres.

En ce qui concerne le personnel de l'assiette, l'économie de la réforme se traduirait par les résultats suivants :

1° Service de l'Enregistrement :

Nombre de bureaux actuels 2.750 »

Aux chefs-lieux de canton (à supprimer). 2.050 »

Reste aux chefs-lieux d'arrondissement

(bureaux actuels) 700 »

Il y aurait évidemment lieu, en raison de la concentration des services, d'augmenter le nombre des receveurs dans les chef-lieux d'arrondissement, tout en tenant compte de la diminution de travail dont bénéficierait l'ensemble des agents en raison de la création d'un service des impôts mobiliers et d'un service de caisse et de comptabilité.

Dès lors, en prenant pour terme de comparaison les chiffres produits dans le rapport précité de M. Lion, nous proposerions de créer 670 nouveaux bureaux dans les chefs-lieux d'arrondissement ce qui porterait leur nombre de 700 à 1.370 et d'adjoindre 1.000 receveurs environ aux titulaires des postes les plus chargés. La réforme diminuerait donc l'effectif actuel des receveurs de 380 unités, diminution motivée par l'allègement du travail dans l'ensemble du service.

Ce travail de répartition nous a amené à la constatation suivante : Dans tous les départements importants (Seine, Rhône, Bouches-du-Rhône, Gironde, Nord, Seine-Inférieure, Seine-et-Marne, Seine-et-Oise, Pas-de-Calais, Calvados, etc...), l'effectif des receveurs se trouverait automatiquement augmenté et, inversement, dans tous les départements peu importants (Bas-

ses-Alpes, Hautes-Alpes, Ardèche, Corse, Dordogne, Drôme, Landes, Lot, Lozère etc...) il se trouverait diminué.

2° Service des impôts immobiliers :

Le service des impôts immobiliers serait exclusivement assuré par des agents provenant de l'administration des Contributions directes. Le contrôleur retrouverait là, à peu de chose près, ses attributions d'avant-guerre. Or, sous le régime d'avant-guerre, l'Administration des Contributions directes comptait 1.100 contrôleurs. En raison de l'amélioration des méthodes de travail, conséquence de la concentration des services, il n'est pas douteux que 1.000 agents suffiraient à assurer l'assiette des impôts immobiliers. L'effectif actuel des contrôleurs étant de 1950, il resterait donc 950 agents à affecter à l'assiette des impôts mobiliers.

3° Service des impôts mobiliers :

L'assiette des impôts mobiliers serait assurée par :

- a) 101 agents reversés du service de l'inspection dans le service de l'assiette ;
- b) 950 contrôleurs ;
- c) 380 anciens receveurs choisis parmi les receveurs-contrôleurs.

Au total : 1.431 agents.

Sur ce nombre 400 agents environ seraient spécialisés dans l'examen des comptabilités les plus importantes.

Les contrôleurs et les agents issus du cadre de l'inspection auraient à se mettre au courant des principes concernant la partie du service jusque-là étrangère à leurs travaux. D'ailleurs, le contact permanent dans les bureaux des offices, de tous les agents provenant de formations différentes, faciliterait grandement cette assimilation.

Les contrôleurs-rédacteurs et les receveurs-rédacteurs actuellement en service, dont nous n'avons pas tenu compte dans les chiffres ci-dessus, conserveraient leurs emplois et seraient répartis dans les directions régionales et les offices les plus importants.

Enfin les caissiers des offices seraient choisis parmi les contrôleurs de comptabilité et les commis de l'Enregistrement. Les contrôleurs principaux de comptabilité seraient chargés, comme nous l'avons déjà indiqué, de vérifier les caissiers et la comptabilité des offices.

Le surplus des commis et les dames employées seraient répartis dans les directions régionales et les offices.

Hâtons-nous de dire toutefois que ces résultats n'ont qu'un caractère approximatif. Seule une enquête approfondie permettrait d'arrêter la répartition définitive des agents dans les trois services. Notre projet de répartition est uniquement basé sur les renseignements contenus dans les annuaires.

LE RECRUTEMENT DES AGENTS

Les agents continueraient à être recrutés par la voie d'un concours unique. Aussitôt après leur admission, ils seraient dirigés sur le centre d'études de Lyon où

il leur serait donné un enseignement portant sur l'ensemble du service. Néanmoins, comme il ne semble pas possible que des études portant sur une matière aussi vaste puissent être convenablement faites en huit mois, nous proposons de doubler la durée du stage.

A leur sortie de l'école et après avoir subi leur premier examen professionnel, les surnuméraires seraient détachés dans les offices et placés sous la surveillance des inspecteurs de l'Enregistrement chargés de parfaire leur instruction et de les initier au maniement des archives. Il y aurait, en effet, le plus grand intérêt à ce que, avant leur titularisation, tous les surnuméraires sachent se servir des archives communes aux trois services et procéder à tous les rapprochements utiles en vue de déceler la fraude.

Ce deuxième stage terminé, ces jeunes agents seraient aussitôt spécialisés et affectés, dans les limites des besoins, dans l'un des trois services.

Le programme du dernier examen professionnel serait divisé en trois sections : impôts mobiliers, impôts immobiliers, impôts d'enregistrement et domaine. Les surnuméraires seraient interrogés sur la partie du service correspondant à leur spécialité.

Basée sur la concentration des services au centre économique de l'arrondissement et sur une nouvelle division des impôts, la réforme réaliserait la fusion effective et logique des deux Administrations tout en respectant les principes essentiels qui dominent les organisations importantes.

Avec une seule Direction générale et des directeurs régionaux uniques pour l'ensemble du service, on verrait disparaître trois des plus grands vices de l'organisation actuelle dus à l'absence d'unité de direction, d'unité de commandement et à une centralisation poussée à ses extrêmes limites.

D'autre part, le personnel d'exécution étant entièrement spécialisé, on pourrait en attendre un rendement supérieur. Notre projet ne prévoit pas seulement une séparation des fonctions de Receveur et de Contrôleur ; mais, par la spécialisation de tous les receveurs dans une branche déterminée du service (actes civils, actes judiciaires, successions, etc...) ; par la création d'un service de caisse ; par une répartition nouvelle des impôts directs et de certaines taxes d'enregistrement entre les divers agents chargés de l'assiette ; par la création d'un corps d'experts-comptables, répondant au besoin le plus impérieux, il dissocie ces fonctions elles-mêmes.

La suppression des bureaux de canton dans l'Enregistrement permettrait de résoudre entièrement la crise des effectifs et de procéder à une répartition du personnel plus judicieuse.

Par ailleurs, la réforme répondrait à tous les espoirs des partisans de la fusion.

Le contrôle du revenu par le capital et, inversement, du capital par le revenu cesserait d'être une fiction pour devenir une réalité.

Le contrôle des valeurs mobilières serait amorcé sans qu'il soit nécessaire d'accorder à l'Administration de nouveaux droits d'investigation.

Les insuffisances de prix et d'évaluations, qui font

perdre annuellement des sommes considérables au Trésor, seraient mieux surveillées.

L'uniformité doctrinale serait assurée grâce à la réunion des services de la Direction générale.

L'établissement d'un casier fiscal et la réunion des archives dans un même local, la division tripartite des impôts précédemment adoptée, permettraient de limiter à un petit nombre de cas la mise en cause directe du contribuable.

Dispensant les administrations de s'adresser mutuellement une multitude de renseignements, notre projet diminuerait dans de notables proportions l'importance du travail purement matériel.

Ainsi réalisée, la fusion des deux Régies serait susceptible, en augmentant le rendement des impôts, d'apporter plus de justice dans leur répartition et de discrétion dans leur contrôle. Il est à souhaiter que les Pouvoirs Publics s'orientent au plus tôt dans cette voie. Nous nous plaçons à espérer que le Parlement, justement soucieux des intérêts généraux du pays, saurait faire abstraction, cette fois, des protestations qu'un tel projet ne manquerait pas de soulever à nouveau, parce que quelques intérêts privés pourraient s'en trouver lésés.

Vu :

Le 8 Mai 1930.

Le Doyen,

L. JOSSERAND.

Vu :

Le 7 Mai 1930.

Le Président de la Thèse,

E. BOUVIER.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :

Lyon, le 9 Mai 1930.

Le Recteur, Président du Conseil de l'Université,

JOSEPH GHEUSI.

Bibliographie

- ALLIX (Edgard). — Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française, 5^e édition. Paris, Rousseau, 1927.
- ALLIX et LECERCLÉ. — L'impôt sur le revenu, 2 volumes. Paris, Rousseau, 1926.
- BOCQUET (Lucien). — L'impôt sur le revenu cédulaire et général, 3^e édition. Paris, Tenin, 1926.
- CAILLAUX. — Notre système d'impôts. Paris, Rivière, 1911.
- CASTAGNEZ (Jean). — La fusion des Contributions directes et de l'Enregistrement. Paris, *Thèse*, 1928, et Pedonne, 1928.
- DUBLINEAU. — Traité théorique et pratique de l'Enregistrement. Toulouse, Edouard Privat, 1921.
- DUSSAUSOIS (Paul). — La crise financière et les Contributions directes. Sedan, A. Suzaine, 1927.
- FAIVRE (Ernest). — Notice sur les Contributions directes et le cadastre, 4^e édition. Paris, Paul Dupont, 1903.
- FAYOL (Henri). — Administration industrielle et générale. Paris, Dunod, 1920.
- HAURIU. — Précis de droit administratif et de droit public, 10^e édition. Paris, Tenin, 1921.

GARNIER. — Répertoire général et raisonné de l'Enregistrement, des Domaines et des Hypothèques, 8^e édition, tomes I et II. Paris, Le Bertre Garnier, 1914 et 1915 ; 9^e édition, 3 volumes. Paris, Le Bertre Garnier, 1927.

Ministère des Finances. — Notions élémentaires sur les impôts directs. Paris, Imprimerie Nationale, 1922-1926.

Annuaire de l'Administration des Contributions directes. Paris, Imprimerie Nationale, 1914, 1926, 1927, 1928, 1929.

Annuaire de l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre. Paris, Imprimerie Nationale, 1928-1929.

MINOT (Léon). — Les principes du droit fiscal. Paris, Préau, 1929.

Préparation Francis Lefebvre. — Organisation et attributions de l'Administration des Contributions directes et de l'Enregistrement, 4^e édition. Paris, Préparation Francis Lefebvre, 1930. — Traité de manutention, de comptabilité et de vérification dans les bureaux d'Enregistrement. Paris, Préparation Francis Lefebvre, 1928.

Revue de l'Enregistrement. — Annuaire de l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre, 1922, 1923, 1924, 1925, 1926, 1927. Paris, Revue de l'Enregistrement.

ROCHE (Jean). — L'évasion et l'inquisition fiscales en matière d'impôts sur le revenu. Paris, Sirey, 1929.

ROLEZ (André). — La fusion des Contributions directes et de l'Enregistrement. *Thèse*, Lille, 1929.

SOUTOU (Emile) et CORDIÉ (Paul). — Les coulisses de la comédie fiscale. Paris, Delpeuch, 1928.

*Bulletin mensuel du Syndicat national des Membres de
l'Administration des Contributions directes.*

*Circulaires et instructions de l'Administration des Con-
tributions directes.*

*Circulaires et instructions de l'Administration de l'Enre-
gistrement, des Domaines et du Timbre.*

L'Enregistreur.

Journal Officiel (Débats parlementaires et annexes).

*Répertoire périodique de l'Enregistrement, des Domaines
et du Timbre.*

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	1
--------------------	---

PREMIERE PARTIE

LE DECRET DE FUSION	11
<i>Le décret de fusion et l'exposé des motifs du Minis-</i> <i>tre des Finances</i>	

DEUXIEME PARTIE

LE PRINCIPE DE LA FUSION	19
--------------------------------	----

CHAPITRE PREMIER. — <i>Les attributions et l'organi-</i> <i>sation de l'Administration des Contributions</i> <i>directes</i>	25
--	----

Section 1. — Les attributions de l'Administra-	
tion	25

Les anciennes contributions directes.....	26
---	----

Les taxes assimilées	30
----------------------------	----

Les impôts sur le revenu	31
--------------------------------	----

Section 2. — L'organisation de l'Administra-	
tion	36

Le Directeur Général	36
----------------------------	----

Le Service central	36
--------------------------	----

Le Service départemental	37
Le défaut d'adaptation des services à leur rôle	39
CHAPITRE II. — <i>Les attributions de l'Administration de l'Enregistrement</i>	45
Section 1. — Les attributions de l'Administration	45
Les impôts qu'elle recouvre.....	46
Les produits du Domaine	52
La dépense	53
Section 2. — L'organisation de l'Administration	53
Le Service central	53
Le Service départemental	54
Le défaut d'adaptation des services à leur rôle	56
CHAPITRE III. — <i>Les résultats positifs à attendre de la fusion des deux régies</i>	65
Le contrôle du revenu par le capital et du capital par le revenu	66
Le contrôle de la fortune mobilière non apparente	71
Le contrôle de la fortune apparente et la répression des dissimulations, des insuffisances de prix ou d'évaluations	78
L'uniformité doctrinale	80
La discrétion du contrôle	82
L'organisation du travail matériel	84
CHAPITRE IV. — <i>Les objections au principe de la fusion</i>	87

TROISIEME PARTIE

LA REFORME DE 1926	97
CHAPITRE PREMIER. — <i>L'organisation de la fusion..</i>	99
La nomination d'un Directeur général unique	100
La création d'un bureau technique de la fusion	100
La participation des Receveurs de l'Enregistre- ment des bureaux ruraux à l'assiette de l'impôt	101
Le réajustement des effectifs	110
Le recrutement et l'instruction des surnumé- raires	114
CHAPITRE II. — <i>Examen critique de la réforme....</i>	119
L'erreur fondamentale de la réforme.....	121
Le cumul de fonctions trop complexes com- promet la valeur professionnelle des cadres	126
Le rendement des impôts n'est pas sensible- ment amélioré	130
L'institution d'un contrôle au second degré dans le service des Contributions directes ne répond à aucune nécessité	134

QUATRIEME PARTIE

PROJET D'UNE FUSION RATIONNELLE DES SERVICES.....	139
L'Administration centrale	152
Les Directions régionales	152
L'Office fiscal d'arrondissement	155
La répartition du personnel	163
Le recrutement des agents	168
BIBLIOGRAPHIE	173



IMP. BOSC FRÈRES & RIOU

° 42, QUAI GAILLETON ,

° ° ° ° ° LYON ° ° ° ° °



